

T.C.  
CELAL BAYAR ÜNİVERSİTESİ  
SOSYAL BİLİMLER ENSTİTÜSÜ  
İŞLETME ANABİLİM DALI  
YÜKSEK LİSANS TEZİ

ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI VE FİNANSAL  
TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

YÜKSEK LİSANS TEZİ

HACI KAZICI

TEZ DANIŞMANI  
YRD.DOÇ.DR. MERT SOYSAL

MANİSA

2015

## ÖZET

### ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARI(UFRS) VE FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNDEKİ ETKİLERİ

Hacı KAZICI

Celal Bayar Üniversitesi, İşletme Bölümü

Yüksek Lisans Tezi, Ocak 2015

Danışman: Yrd.Doç.Dr. Mert SOYSAL

Dünya genelinde çok sayıda ülke, işletmelerin finansal raporlarını Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) tarafından yayınlanan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS)'na uygun olarak hazırlanmasını istemeye başlamıştır. Sermayenin küreselleşmesi nedeniyle ülkeler arasında ortak bir muhasebe dili kullanılması zorunlu hale gelmiş ve Uluslararası Muhasebe Standartları çerçevesinde hazırlanan Türkiye Muhasebe Standartları (TMS) çoğu ülkede olduğu gibi ülkemizde de ilk önce sermaye piyasası kurulu (SPK)'na bağlı faaliyet gösteren şirketlerde kullanılmaya başlanmıştır. Türkiye Muhasebe Standartları 2013 yılı itibariyle Türk Ticaret Kanununa (TTK) göre tüm işletmeler açısından kullanımı zorunlu hale gelmiştir. Bu gelişme, 2013 tarihi itibariyle tüm işletmelerde değerlendirme ile ilgili yeni düzenlemeler getirecek ve uygulamada önemli farklılıklar oluşturacaktır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının finansal tablolar üzerine etkileri bu çalışma kapsamında açıklanarak, işletmelerin cari dönem bilanço ve gelir tablolarını UFRS'ye göre nasıl düzenleyecekleri örnek bir uygulama yoluyla açıklanacaktır.

**Anahtar Kelimeler:** Uluslararası Finansal Raporlama Standartları, Finansal Tablolar, Finansal Raporlama.

## ABSTRACT

### IMPACTS OF INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARTS ON FINANCIAL STATEMENTS

Hacı KAZICI

Celal Bayar University, Department of Business Administration,  
Master Thesis, January 2015

Supervising Professor: Asst.Prof.Dr. Mert SOYSAL

The many countries in all over the world starts to adopt the firms "financial reports according to International Financial Reporting Standarts (UFRS), which were issued by International Accounting Standarts Board (IASB). Because of the globalization of capital, it has become a necessity to use a common accounting language as a medium among the countries. Turkish Accounting Standarts (TMS) that have been set within the framework of International Accounting Standarts have launched out into application initaly by the companies that are liable to the Board of Capital Market in also our country as well as in most other countries. This development will bring along some new regulations on valuation to all companies except for the financial organization as of 2013 and also made significant differences in application.

In this thesis, effects of International Financial Reporting Standarts (IFRS) on financial statements were the aim of this study is to present how to prepare balance sheet and income statement according to the IFRS, with a case study.

**Key Words:** International Financial Reporting Standarts, Financial Statements, Financial Reporting.

Doktora tezi olarak sunduğum "Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri" adlı çalışmanın, tarafımdan bilimsel ahlak ve geleneklere aykırı dűşecek bir yardıma başvurmaksızın yazıldığını ve yararlandığım eserlerin bibliyografyada gűsterilen eserlerden olduğunu, bunlara atıf yapılarak yararlanmış olduğumu belirtir ve bunu onurumla doğrularım.



26/01/2015

Hacı KAZICI

## TEZ SAVUNMA SINAV TUTANAĞI

Celal Bayar Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü 20.06.2014 tarih ve 14/14 sayılı toplantısında oluşturulan jürimiz tarafından Lisans Üstü öğretim Yönetmeliği'nin 24. Maddesi gereğince Enstitümüz İşletme Anabilim Dalı Muhasebe ve Finansman Yüksek Lisans Programı öğrencisi Hacı KAZICI'nın "Uluslar arası Finansal Raporlama Standartları ve Finansal Tablolar Üzerindeki Etkileri" Konulu tezi incelenmiş ve 26.01.2015 tarihinde saat 11:00' de jüri önünde tez savunmasına alınmıştır.

Adayın kişisel çalışmaya dayanan tezini savunmasından sonra ~~60~~ dakikalık süre içinde gerek tez konusu, gerekse tezin dayanağı olan anabilim dallarından jüri üyelerine sorulan sorulara verdiği cevaplar değerlendirilerek tezin,

BAŞARILI olduğuna



OY BİRLİĞİ



DÜZELTME yapılmasına

\*



OY ÇOKLUĞU



RED edilmesine

\*\*



ile karar verilmiştir.

\* Bu halde adaya 3 ay süre verilir.

\*\* Bu halde adayın kaydı silinir.

BAŞKAN  
Yrd.Doç.Dr. Mert SOYSAL  
(Danışman)

ÜYE

Doç.Dr. Ayşe YERELİ

ÜYE

Doç.Dr. A. Cevdet KAYALI

Evet

Hayır

\*\*\* Tez, burs, ödül veya Teşvik prog. (Tüba, Fullbright vb.) aday olabilir



Tez, mutlaka basılmalıdır



Tez, mevcut haliyle basılmalıdır



Tez, gözden geçirildikten sonra basılmalıdır.



Tez, basımı gereksizdir.



## ÖNSÖZ

Bu çalışmanın oluşmasında desteğini, bilgi ve tecrübelerini esirgemeyen ve her türlü katkılarını sunan başta tez danışmanım Sayın Yrd.Doç.Dr. Mert SOYSAL'a, verimli bir yüksek lisans süreci geçirmeme sebep olan değerli hocalarım ile Celal Bayar Üniversitesi İktisadi ve İdari Bilimler Fakültesi ailesine ve manevi desteklerinden ötürü sevgili eşim Deniz KAZICI ve varlığıyla beni motive eden küçük kızım Derya'ya çok teşekkür ederim.

Hacı KAZICI  
Manisa,2015

## İÇİNDEKİLER

|  |    |
|--|----|
| GİRİŞ.....   | 1  |
| BİRİNCİ BÖLÜM .....  | 3  |
| FİNANSAL TABLOLAR VE UYGULAMA İLKELERİ.....  | 3  |
| 1.1. Finansal Tablolar.....  | 3  |
| 1.1.1. Bilanço .....   | 4  |
| 1.1.2. Gelir Tablosu.....  | 4  |
| 1.1.3. Özkaynaklar Değişim Tablosu .....   | 4  |
| 1.1.4. Nakit Akış Tablosu .....  | 5  |
| 1.2. Finansal Tablolarda Uygulama İlkeleri .....   | 5  |
| 1.2.1. Bilanço İlkeleri.....   | 8  |
| 1.2.1.1. Varlıklara İlişkin İlkeler .....  | 9  |
| 1.2.1.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler .....  | 11 |
| 1.2.1.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler .....  | 12 |
| 1.2.2. Gelir Tablosu İlkeleri .....  | 13 |
| İKİNCİ BÖLÜM .....   | 15 |
| ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİM SÜRECİ.....                            | 15 |
| 2.1. Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci.....   | 15 |
| 2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasının Amaçları .....                   | 16 |
| 2.1.2. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi.....                               | 17 |
| 2.1.3. Muhasebe Standartların Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarının Oluşturulması .....       | 18 |
| 2.1.4. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi ..... | 19 |
| 2.1.5. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumu Sağlamada Yaşanan Sorunlar.....             | 20 |
| 2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Sürecini Etkileyen Faktörler.....  | 22 |
| 2.2.1. Kavramsal Farklılıklar .....  | 25 |
| 2.2.2. Teknik Farklılıklar .....   | 26 |
| 2.2.3. Kültürel Farklılıklar.....  | 27 |
| 2.3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUMUNDA ETKİLİ OLAN KURULUŞLAR .....   | 29 |
| 2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB) .....                                  | 30 |
| 2.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC).....                                      | 32 |
| 2.3.3. Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü (IOSCO).....                             | 33 |
| 2.3.4. Avrupa Birliği .....  | 34 |
| 2.3.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB).....                              | 36 |
| 2.4. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUMUNDA ETKİLİ OLAN KURULUŞLAR.....         | 37 |
| 2.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK).....  | 38 |
| 2.4.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK).....                                    | 39 |
| 2.4.3. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı .....   | 39 |
| 2.4.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu .....  | 40 |

|   |    |
|---|----|
| 2.4.5. TFRS'lerle İlgili Türkiye'de Yaşanan Önemli Güncel Düzenlemeler  | 41 |
| 2.4.5.1. TFRS'lerin Uygulamasında Yeni TTK'nın Getirdiği Düzenlemeler   | 42 |
| ÜÇÜNCÜ BÖLÜM  | 45 |
| ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FİNANSAL                |    |
| TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMA                      | 45 |
| 3.1. Dönen Varlıklar  | 51 |
| 3.1.1. Hazır Değerler   | 51 |
| 3.1.2. Menkul Kıymetler   | 52 |
| 3.1.3. Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar                              | 53 |
| 3.1.4. Stoklar  | 55 |
| 3.1.5. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları                | 56 |
| 3.1.6. Diğer Dönen Varlıklar  | 56 |
| 3.1.7. Canlı Varlıklar  | 57 |
| 3.2. Duran Varlıklar  | 58 |
| 3.2.1. Ticari ve Diğer Alacaklar  | 58 |
| 3.2.2. Mali Duran Varlıklar   | 59 |
| 3.2.3. Maddi Duran Varlıklar  | 60 |
| 3.2.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar                                    | 61 |
| 3.2.5. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar                                    | 62 |
| 3.2.6. Diğer Duran Varlıklar  | 63 |
| 3.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar                                      | 64 |
| 3.3.1. Mali Borçlar   | 64 |
| 3.3.2. Ticari Borçlar   | 65 |
| 3.3.3. Diğer Borçlar  | 66 |
| 3.3.4. Diğer Borçlar ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar             | 66 |
| 3.3.5. Alınan Avanslar  | 67 |
| 3.3.6. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler                            | 67 |
| 3.3.7. Borç ve Gider Karşılıkları                                       | 68 |
| 3.3.8. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları                | 69 |
| 3.3.9. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara ve Durdurulan         |    |
| Faaliyetlere İlişkin Borçlar  | 70 |
| 3.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar                                      | 70 |
| 3.5. Özkaynaklar  | 71 |
| 3.5.1. Ödenmiş Sermaye  | 71 |
| 3.5.2. İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri               | 72 |
| 3.5.3. Sermaye Yedekleri  | 72 |
| 3.5.4. Kâr Yedekleri  | 73 |
| 3.5.5. Kar Veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) | 74 |
| 3.5.6. Kâr Veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) | 75 |
| 3.5.7. Geçmiş Yıllar Kârları  | 76 |
| 3.5.8. Geçmiş Yıllar Zararları (-)                                      | 77 |
| 3.5.9. Dönem Net Kârı (Zararı)  | 78 |
| 3.6. Gelir Tablosu  | 83 |
| 3.6.1. Brüt Satışlar  | 85 |
| 3.6.2. Satış İndirimleri (-)  | 85 |
| 3.6.3. Satışların Maliyeti (-)  | 86 |



|         |   |    |
|---------|---|----|
| 3.6.4.  | Faaliyet Giderleri (-) .....  | 86 |
| 3.6.5.  | Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar.....                    | 87 |
| 3.6.6.  | Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-).....              | 88 |
| 3.6.7.  | Finansman Giderleri (-) .....                                       | 88 |
| 3.6.8.  | Finansman Gelirleri .....   | 89 |
| 3.6.9.  | Olağan Dışı Gelir ve Kârlar ve Olağan Dışı Gider ve Zararlar.....   | 89 |
| 3.6.10. | Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları İle Gider ve Zararları..... | 90 |
| 3.6.11. | Dönem Net Kârı (Zararı).....  | 91 |
|         | DEĞERLENDİRME VE SONUÇ .....  | 95 |
|         | KAYNAKÇA.....   | 99 |

## KISALTMALAR

|           |   |
|-----------|---|
| AB        | Avrupa Birliği  |
| BM        | Birleşmiş Milletler   |
| BDDK      | Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu  |
| GATT      | Gümrük ve Ticaret Genel Antlaşması  |
| GKGMİ     | Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri  |
| IAS/UMS   | Uluslararası Muhasebe Standartları  |
| IASB      | Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu   |
| IASC      | Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi   |
| IASCF     | Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı                                     |
| IFAC      | Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu  |
| IFRS/UFRS | Uluslararası Finansal Raporlama Standartları  |
| IMF       | Uluslararası Para Fonu  |
| IOSCO     | Menkul Kıymetler Komisyonları Uluslararası Örgütü                                     |
| KAP       | Kamuyu Aydınlatma Platformu   |
| KOBİ      | Küçük ve Orta Büyüklükteki İşletme  |
| KOSGEB    | Küçük ve Orta Ölçekli Sanayi Geliştirme ve Destekleme İdaresi Başkanlığı              |
| OECD      | Ekonomik İşbirliği ve Kalkınma Örgütü   |
| SPK       | Sermaye Piyasası Kurulu   |
| TFRS      | Türkiye Finansal Raporlama Standartları   |
| TMS       | Türkiye Muhasebe Standartları   |
| TMSK      | Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu  |
| TMUD      | Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği  |
| TMUDESK   | Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu                                       |
| TSE       | Türk Standartları Enstitüsü   |
| TÜRMOB    | Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği |
| US GAAP   | Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri   |

## GİRİŞ

Muhasebe sisteminden elde edilen finansal tabloların bilgi kullanıcıları için beklenen fonksiyonu yerine getirebilmesi ve işletme faaliyetlerini doğru ve güvenilir bir şekilde yansıtması, benzer olayları benzer şekilde ifade etmesi ve karşılaştırılabilir olması için finansal işlemlerin dünya genelinde aynı muhasebe standartları kullanılarak mali tablolara yansıtılması ve ölçülmesi gerekmektedir. Bu gereklilik sonucu uygulanan muhasebe standartlarının uluslararası normlarda genel kabul görmüş olması esastır. Dolayısıyla muhasebe standartları, muhasebe uygulamalarına yön veren ve finansal tabloların hazırlanmasına ilişkin belirli bir düzen getiren kurallar bütünü olarak tanımlanabilir.

Ekonomik küreselleşme ve teknolojik yenilikler ülkeler arasındaki sınırları ortadan kaldırmış, ekonomiler birbirine bağımlı hale gelmiş, işletmelerin uluslararası faaliyetleri gün geçtikçe artmıştır. Buna para ve sermaye piyasalarının dünya çapında entegrasyonu da eklenince kaliteli ve anlaşılabilir finansal bilgi temini zorunlu hale gelmiştir. Uluslararası farklı muhasebe ve finansal raporlama uygulamaları, uluslararası alanda açıklanması zor farklı faaliyet sonuçlarının ortaya çıkmasına neden olmaktadır. Dolayısıyla uygulanan farklı muhasebe standartlarının yakınlaştırılması, dünya çapında genel kabul görmüş Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFRS) setinin oluşturulması gerekliliği de bu noktada karşımıza çıkmaktadır.

Bu amaçla 1973 yılında Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi (IASC – International Accounting Standards Committee) kurulmuştur. Komite 2000 yılına kadar 39 adet “Uluslararası Muhasebe Standardı” yayınlamış ve gelişmeler doğrultusunda önceden yayınlamış olduğu birçok standardı revize etmiştir. Yaptırım gücünün azlığı nedeniyle eleştirilere maruz kalan komite, 2000 yılında yapısını ve tüzüğünü değiştirmiş, “Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi Vakfı (IASCF)” ve “Uluslararası Muhasebe Standartları

Kurulu (IASB)” kurulmuştur. Uluslararası düzeyde muhasebe standartlarının uyumlaştırılmasında, IASC/IASB ve IASCF büyük rol oynamaktadır.

Ülkemizde muhasebe standartlarının gelişimi öncelikli olarak devlet yönlendirmesiyle gerçekleşmiş, ekonomik ve siyasi olarak yoğun ilişki içerisinde olduğumuz ülkeler örnek alınarak ilk uygulamalar yapılmıştır. Muhasebe standartlarına ilişkin ilk çalışma 1994 yılında kurulan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu’nun (TMUDESK) yayınlamış olduğu 19 adet standarttır. Bugün yürürlükte olmayan bu standartlar Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu’nun (TMSK) çalışmalarına temel teşkil etmiştir. Ayrıca Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK) ve Sermaye Piyasası Kurulu (SPK) muhasebe standartları konusunda çalışmalar yapmışlardır. Nihayetinde, ülke düzeyinde tek düzeni sağlamak adına “Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu” kurulmuştur. Kuşkusuz Türkiye’de muhasebe standartlarının gelişimi konusunda en önemli düzenlemeler Yeni Türk Ticaret Kanunu’nda yer alan düzenlemelerdir.

Bu çalışmada Uluslararası Finansal Raporlama Standartları incelenerek, finansal tablolar üzerine etkilerinin ele alınması amaçlanmaktadır.

Çalışmanın birinci bölümünde; finansal tablolara ilişkin genel bilgiler verilmekte olup, finansal tabloların uygulama esasları ile ilgili temel bilgiler yer almaktadır.

Çalışmanın ikinci bölümünde; uluslararası finansal raporlama standartlarına yönelik genel bilgiler verilmekte olup, dünyada ve ülkemizde muhasebe standartlarının gelişimiyle ilgili temel çalışmalara değinilmektedir.

Çalışmanın üçüncü ve son bölümünde; Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının (UFRS) finansal tablolar üzerine etkileri örnek uygulama yoluyla ele alınıp değerlendirilmiştir.

## BİRİNCİ BÖLÜM

### FİNANSAL TABLOLAR VE UYGULAMA İLKELERİ

#### 1.1. Finansal Tablolar

Finansal tablolar işletmenin finansal durumunun ve finansal performansının biçimlendirilmiş sunumudur. Genel amaçlı finansal tabloların hedefi, geniş bir kullanıcı kitlesinin ekonomik kararlar almalarına yardımcı olan işletmenin finansal durumu, finansal performansı ve nakit akışları hakkında bilgi sağlamaktır. Ayrıca finansal tablolar, yöneticilerin kendilerine emanet edilen kaynakları ne etkinlikte kullandıklarını da gösterir.<sup>1</sup>

İşletmede meydana gelen finansal olayların işletme ilgililerine sunulmasında finansal araç olarak kullanılan finansal tabloların kapsadığı bilgilerin, bilgi kullanıcılarına yararlı ve anlaşılabilir olması için bazı özelliklerinin olması gerekir. Finansal tablolarda yer alan bilgiler her şeyden önce kanıtlanabilir, tarafsız ve güvenilir nitelikte olmalıdır. Söz konusu bilgilerin alınacak kararlarda yararlı olabilmesi için, ihtiyacı karşılar nitelikte ve kararla ilgili olması gerekir. Bilgilerin tahmin ve geri besleme değerinin bulunması ve zamanında sunulması gereklidir. Bunun yanı sıra bilgiler karşılaştırılabilir ve önemli olmalıdır.<sup>2</sup>

Tam bir finansal tablolar seti aşağıdaki bölümleri içerir:<sup>3</sup>

a) Bilanço

b) Gelir tablosu

c) Özkaynak değişim tablosu

d) Nakit akış tablosu

e) Önemli muhasebe politikalarını özetleyen dipnotlar ve diğer açıklayıcı notlar

<sup>1</sup> Türkiye Muhasebe Standardı 1 Finansal Tabloların Sunuluşu Standardı(TMS1), Resmi Gazete, Tarih: 16.01.2005, Sayı: 25702, md.8.

<sup>2</sup> AKDOĞAN N., TENKER N., **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.31.

<sup>3</sup> TMS 1 Finansal Tabloların Sunuluş Standardı.

### 1.1.1. Bilanço

Bilanço; bir işletmenin belirli bir tarihte sahip olduğu varlıklar ile bu varlıkların sağlandığı kaynakları gösteren tablodur. Bir işletmenin varlıkları ile bu varlıkların sağlandığı kaynaklar arasında eşitlik olması doğaldır. Bu nedenle her iki tarafında eşitliğini ifade eden bu tablo terazi anlamına gelen bilanx kelimesinden türemiştir. Eşitliğin sol yanı varlıkları, sağ yanı ise bu varlıkların sağlandığı sermaye ve borçları gösterir.<sup>4</sup>

### 1.1.2. Gelir Tablosu

Gelir tablosu bir işletmenin belli bir döneme ait faaliyet sonuçlarını gösteren tablodur. Gelir tablosu bilanço gibi statik değil dinamik bir yapıya sahiptir. Gelir tablosunun kapsamı gelir ve giderlerden oluşmaktadır. Gelir tablosunda bilançodaki gibi bir denklik söz konusu değildir. Tüm gelir unsurları işletmenin özkaynaklarını artırıcı bir etkiye sahipken, tüm maliyet ve gider unsurları ise özkaynakları azaltıcı bir etkiye sahiptir.<sup>5</sup>

### 1.1.3. Özkaynaklar Değişim Tablosu

Özkaynaklar değişim tablosu, ilgili dönemde özkaynak kalemlerinde meydana gelen artış veya azalışları bir bütün olarak gösteren tablodur. Özkaynaklar değişim tablosunun düzenleniş amacı özellikle sermaye şirketlerinde dönem içinde özkaynak kalemlerinde meydana gelen değişimlerin topluca gösterilmesini sağlamaktır. Özkaynaklar değişim tablosu cari dönem ve önceki dönem verilerini içerecek biçimde sunulur. Özkaynaklar değişim tablosu; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kar yedekleri, geçmiş dönemler karı(zararı) ve dönem net karı(zararı) kalemlerinin her birinin dönem başı

<sup>4</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT) (Sıra No:1),26,12,1992, 21447 Sayılı Resmi Gazete.

<sup>5</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

tutarını, dönem içinde kalemlerde meydana gelen azalışları, artışları ve dönem sonu kalanını ayrı ayrı gösterecek biçimde düzenlenir.<sup>6</sup>

#### 1.1.4. Nakit Akış Tablosu

İşletmenin belirli bir hesap dönemi içinde ortaya çıkan nakit akışlarını, kaynakları ve kullanım yerleri bakımından gösteren tablodur. Bu tabloda nakit kavramı, kasa mevcudu ve bankadaki mevduatları kapsar.<sup>7</sup>

Nakit akış tablosunu finansal durum tablosu(bilanço) ve gelir tablosundan ayıran husus “nakit esaslı” olmasıdır. Diğer finansal tablolar tahakkuk esasına göre hazırlanır ve sunulurlar. Bu yönüyle bakıldığında nakit akış tablosu diğer finansal tablolardan daha önemli olmaktadır.<sup>8</sup> Bir nakit akış tablosu; işletme faaliyetleri, yatırım faaliyetleri ve finansman faaliyetlerinden oluşmaktadır.

#### 1.2. Finansal Tablolarda Uygulama İlkeleri

Muhasebe, belirsizlik unsurunun içinde bulunduğu çevre içerisinde işler. Tam ve mükemmel bilgi, belirsizlik olduğu müddetçe ortaya çıkarılamaz. Bu yüzden muhasebe için bir kuramsal yapı oluşturulacağından, bazı varsayımların kullanılması zorunluluğu ortaya çıkmaktadır. Varsayımlar bilginin içindeki bilinmeyen boşluğunu doldurmak için üretilmektedir.<sup>9</sup>

Hukuk sistemleri ve hükümet yönetim şekilleri gelip geçerken, insanların hemen değişmesi gerekir dediği şeyler olabilmekte, ancak temel kavramlar çağlar boyunca değişime inat etmektedir. Toplumsal ilkeler altında bulunan muhasebe kural ve uygulamalarına ilişkin genel ifadeler muhasebe ilkeleri denilebilir. Bu ilkelere, şekilsel bir formüle etmenin mümkün olmamasından dolayı, az etkilidir denilemez.

<sup>6</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

<sup>7</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

<sup>8</sup> <http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/aliomaneflatun/001>, (04.03.2013).

<sup>9</sup> GLENN L. J., JAMES A. G., **Principles of Accounting**, Prentice Hall Inc., 8.thEd., New Jersey, s.30.

Temel ilkeler genel olarak tümevarım yaklaşımıyla geliştirilir. Muhasebenin temel ilkelerinin çoğu muhasebe disiplini hakkında yapılan genellemelerdir.<sup>10</sup> Bu kavramlar, işletme yönetim faaliyetlerinin gözlenmesinden elde edilen deneyimlerden ve ilgililere ve kamuya hesap verme yükümlülüğünden elde edilir.<sup>11</sup>

Ülkeler arasında bazı farklılıklar olabilse de ülkemizde olduğu gibi temel ilkeler on iki başlık altında toplanmıştır. Bunlar;<sup>12</sup>

- Sosyal sorumluluk ilkesi,
- Kişilik ilkesi,
- İşletmenin sürekliliği ilkesi,
- Dönemsellik ilkesi,
- Parayla ölçülme ilkesi,
- Maliyet esası ilkesi,
- Tarafsızlık ve belgelendirme ilkesi,
- Tutarlılık ilkesi,
- Tam açıklama ilkesi,
- İhtiyatlılık ilkesi,
- Önemlilik kavramı,
- Özün önceliği kavramı.

Muhasebenin temel kavramları olarak nitelendirilen bu ilkeler, finansal raporlamanın temelini oluşturan finansal muhasebe uygulamalarında, genel kılavuzlar niteliğindedir. Bu temel ilkeler kati değişmez şeyler olmayıp, finansal

<sup>10</sup> AKDOĞAN N., AYDIN H., **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, Ankara, 1987, s.243,244.

<sup>11</sup> SÜRMEİ F., **Muhasebe Bilgi Sistemi**, TC Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları:115, Eskişehir 1996, s.28,29,31.

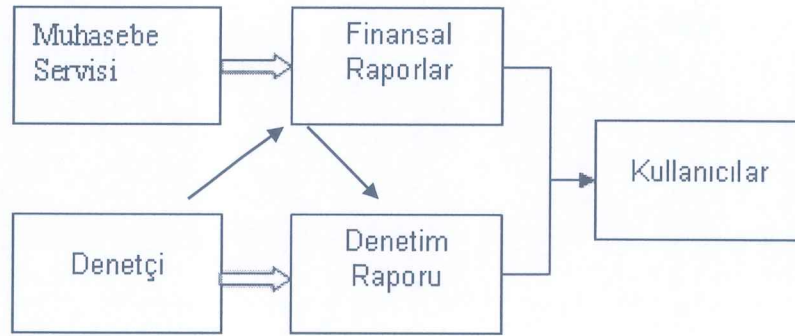
<sup>12</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği, TMS Kavramsal Çerçeve, AKDOĞAN N., SEVİLENGÜL O., **Tekdüzen Muhasebe Sistemi Uygulaması**, Gazi Kitabevi, B.11, Ankara 2003, s.22.



muhasebe uygulamalarından geliştirilmiştir ve doğa bilimlerindeki gibi kabul edilmiş gerçeklerden ortaya çıkarılmamıştır.<sup>13</sup>

Finansal raporlamanın kuramsal dayanağını oluşturan muhasebenin temel kavramları genel karar alma kurallarıdır. Muhasebeciler muhasebenin temel kavramlarını uygulamak için uygulama ilkelerini veya diğer bir ifadeyle ayrıntılı ilkeleri kullanırlar. Uygulama ilkeleri oldukça spesiftir ve muhasebe temel kavramlarının muhasebe işlemleri ile finansal tablolarda kullanılmasını sağlamak amacıyla işletmeler tarafından uygulanabilecek esasları kapsar.<sup>14</sup>

Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri(GKGMİ), temel ilkeler kadar evrensel bir niteliğe sahip değildirler. Bu ilkeler zamana, ihtiyaca ve ülkelere göre değişiklik gösterebilmektedir. GKGMİ kullanıcıların ve muhasebeden etkilenenlerin ihtiyaçlarına cevap olacak şekilde tanımlanmaktadır. Finansal raporlamanın doğrudan etkilediği üç grup insan vardır. Bunlar; muhasebe servisi, denetçiler ve kullanıcılardır. aşağıdaki şekilde(Şekil1.1) finansal raporlama ve bu gruplar arasındaki ilişki gösterilmektedir.



**Şekil 1.1: Finansal Raporlamada Uygulayıcılar ve Kullanıcılar**

Kaynak: LARSON, **Fundamental Accounting Principles**, Irwin, 14 th Ed, USA 1996, s.25.

Muhasebe servislerinin hazırladığı finansal raporlar hakkında, kullanıcılara daha fazla güven sağlayabilmek için, genellikle bağımsız denetçiler

<sup>13</sup> GLENN ve JAMES, **a.g.e.**, s.29.

<sup>14</sup> CEMALCILAR Ö., ÖNCE S., **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, TC Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1093, Eskişehir 1999.s.63.

finansal raporları kontrol ederler ve bir denetim raporu hazırlarlar. Daha sonra işletmenin raporları ile denetim raporu kullanıcılara sunulur.<sup>15</sup>

Ülkemizde uygulanan, Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği(MSUGT)'nde bu ilkelere, bilanço ve gelir tablosu ilkeleri olarak iki ana başlıkta yer verilmiştir.<sup>16</sup>

### 1.2.1. Bilanço İlkeleri

Bilanço ilkelerinin amacı; sermaye koyan veya sonradan kendilerine ait karı işletmede bırakan sahip ve hissedarlar ile alacaklıların işletmeye sağladığı kaynaklar ve bunlarla elde edilen varlıkların muhasebe kayıt, hesap ve tablolarında anlamlı bir şekilde tespit edilmesi ve gösterilmesi yoluyla belli bir tarihte işletmenin mali durumunu açıklıkla ve ilgililer için gerçeğe uygun olarak yansıtılmasıdır.

Bilanço, varlıkların içinde bulunan zamandaki değerini veya tasfiye halinde bunların satışından elde edilecek para tutarlarını yansıtan bir tablo değildir.

Bütün varlıklar, yabancı kaynaklar ve öz kaynaklar bilançoda gayrisafi değerleri ile gösterilirler. Bu ilke, bilançonun net değer esasına göre düzenlenmesine bir engel oluşturmaz. Bu doğrultuda net değer bilanço düzenlenmesinin gereği olarak indirim kalemlerinin ilgili hesapların altında açıkça gösterilmesi esastır.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen bilanço ilkeleri; varlıklar, yabancı kaynaklar ve özkaynaklar itibariyle aşağıda, belirtilmiştir.<sup>17</sup>

<sup>15</sup> LARSON, **Fundamental Accounting Principles**, Irwin, 14 th Ed, USA 1996, s.25.

<sup>16</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

<sup>17</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

### 1.2.1.1. Varlıklara İlişkin İlkeler

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde varlıklara ilişkin ilkeler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;<sup>18</sup>

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşebilecek varlıkları, bilançoda dönen varlıklar grubu içinde gösterilir.

2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde paraya dönüşemeyen, hizmetlerinden bir hesap döneminden daha uzun süre yararlanan uzun vadeli varlıkları, bilançoda duran varlıklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar dönen varlıklar grubunda ilgili hesaplara aktarılır.

3. Bilançoda varlıkları, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleriyle gösterebilmek için, varlıklardaki değer düşüklüklerini göstererek karşılıkların ayrılması zorunludur.

Dönen varlıklar grubu içinde yer alan menkul kıymetler, alacaklar, stoklar ve diğer dönen varlıklar içindeki ilgili kalemler için yapılacak değerlendirme sonucu gerekli durumlarda uygun karşılıklar ayrılır.

Bu ilke, duran varlıklar grubunda yer alan alacaklar, bağlı menkul kıymetler, iştirakler, bağlı ortaklıklar ve diğer duran varlıklardaki ilgili kalemler için de geçerlidir.

4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden ödenen giderler ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde tahsil edilecek olan gelirler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

---

<sup>18</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

5. Dönen ve duran varlıklar grubunda yer alan alacak senetlerini, bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6. Bilançoda duran varlıklar grubunda yer alan maddi duran varlıklar ile maddi olmayan duran varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla her dönem ayrılan amortismanların birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

7. Duran varlıklar grubu içinde yer alan özel tükenmeye tabi varlıkların maliyetini çeşitli dönem maliyetlerine yüklemek amacıyla, her dönem ayrılan tükenme paylarının birikmiş tutarları ayrıca bilançoda gösterilmelidir.

8. Bilançonun dönen ve duran varlıklar gruplarında yer alan alacaklar, menkul kıymetler, bağlı menkul kıymetler ve diğer ilgili hesaplardan ve yükümlülüklerden işletmenin sermaye ve yönetim bakımından ilişkili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

9. Tutarları kesinlikle saptanamayan alacaklar için herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz. Bu tür alacaklar bilanço dipnot veya eklerinde gösterilir.

10. Verilen rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatların özellikleri ve kapsamaları bilanço dipnot veya eklerinde açıkça belirtilmelidir.

Bu ilke, alınan rehin, ipotek ve bilanço kapsamında yer almayan diğer teminatlar için de geçerlidir.

Ayrıca, işletme varlıkları ile ilgili toplam sigorta tutarlarının da bilanço dipnot veya eklerinde açıkça gösterilmesi gerekmektedir.

### 1.2.1.2. Yabancı Kaynaklara İlişkin İlkeler

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde yabancı kaynaklara ilişkin ilkeler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;<sup>19</sup>

1. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelen borçları, bilançoda kısa vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir.

2. İşletmenin bir yıl veya normal faaliyet dönemi içinde vadesi gelmemiş borçları, bilançoda uzun vadeli yabancı kaynaklar grubu içinde gösterilir. Dönem sonu bilanço gününde bu grupta yer alan hesaplardan vadeleri bir yılın altında kalanlar kısa vadeli yabancı kaynaklar grubundaki ilgili hesaplara aktarılır.

3. Tutarları kesinlikle saptanamayanları veya durumları tartışmalı olanları da içermek üzere, işletmenin bilinen ve tutarları uygun olarak tahmin edilebilen bütün yabancı kaynakları kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda gösterilmelidir.

İşletmenin bilinen ancak tutarları uygun olarak tahmin edilemeyen durumları da bilançonun dipnotlarında açık olarak belirtilmelidir.

4. Gelecek dönemlere ait olarak önceden tahsil edilen hasılat ile cari dönemde tahakkuk eden ancak, gelecek dönemlerde ödenecek olan giderler kayıt ve tespit edilmeli ve bilançoda ayrıca gösterilmelidir.

5. Kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar grubunda yer alan borç senetlerini bilanço tarihindeki gerçeğe uygun değerleri ile gösterebilmek için reeskont işlemleri yapılmalıdır.

6. Bilançonun kısa ve uzun vadeli yabancı kaynaklar gruplarında yer alan borçlar, alınan avanslar ve diğer ilgili hesaplardan işletmenin sermaye ve

---

<sup>19</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

yönetim bakımından ilgili bulunduğu ortaklara, personele, iştiraklere ve bağlı ortaklıklara ait olan tutarlarının ayrı gösterilmesi temel ilkedir.

### 1.2.1.3. Özkaynaklara İlişkin İlkeler

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliğinde özkaynaklara ilişkin ilkeler aşağıdaki şekilde sıralanmıştır;<sup>20</sup>

1. İşletme sahip veya ortaklarının sahip veya ortak sıfatıyla işletme varlıkları üzerindeki hakları özkaynaklar grubunu oluşturur.

İşletmenin bilanço tarihindeki ödenmiş sermayesi ile işletme faaliyetleri sonucu oluşup, çeşitli adlar altında işletmede bırakılan kârları ile dönem net kârı (zararı) bilançoda özkaynaklar grubu içinde gösterilir.

2. İşletmenin ödenmiş sermayesi bilançonun kapsamı içinde tek bir kalem olarak gösterilir. Ancak, esas sermaye özellikleri farklı hisse gruplarına ayrılmış bulunuyorsa esas sermaye hesapları her grubun haklarını, kâr ve tasfiye paylarının dağıtımında sahip olabilecekleri özellikleri ve diğer önemli özellikleri yansıtmak biçiminde bilançonun dipnotlarında gösterilmelidir.

3. İşletmenin hissedarları tarafından yatırılan sermayenin devam ettirilmesi gerekir. İşletmede herhangi bir zararın ortaya çıkması, herhangi bir nedenle özkaynaklarda meydana gelen azalmalar; hem dönemsel, hem de kümülatif olarak izlenmeli ve kaydedilmelidir.

4. Özkaynakların bilançoda net olarak gösterilmesi için geçmiş yıllar zararları ile dönem zararı, özkaynaklar grubunda indirim kalemleri olarak yer alır.

<sup>20</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

5. Özkaynaklar; ödenmiş sermaye, sermaye yedekleri, kâr yedekleri, geçmiş yıl kârları (zararları) ve dönem net kârı (zararı)ndan oluşur. Kâr yedekleri yasal, statü ve olağanüstü yedekler ile yedek niteliğindeki karşılıklar, özel fonlar gibi işletme faaliyetleri sonucu elde edilen kârların dağıtılmamış kısmını içerir. Sermaye yedekleri ise hisse senedi ihraç primleri, iptal edilen ortaklık payları, yeniden değerlendirme değer artışları gibi kalemlerden meydana gelir. Sermaye yedekleri, gelir unsuru olarak gelir tablosuna aktarılamaz.

### 1.2.2. Gelir Tablosu İlkeleri

Gelir tablosu ilkelerinin amacı; satışların, gelirlerin, satışlar maliyetinin, giderlerin, kâr ve zararlara ait hesapların ve belli dönemlere ait işletme faaliyeti sonuçlarının sınıflandırılmış ve gerçeğe uygun olarak gösterilmesini sağlamaktır.

Bütün satışlar, gelir ve kârlar ile maliyet, gider ve zararlar brüt tutarları üzerinden gösterilirler ve hiç bir satış, gelir ve kâr kalemi bir maliyet, gider ve zarar kalemi ile tamamen veya kısmen karşılaştırılmak suretiyle gelir tablosu kapsamından çıkarılamaz.

Bu amaç doğrultusunda benimsenen gelir tablosu ilkeleri aşağıda belirtilmiştir:<sup>21</sup>

1. Gerçekleşmemiş satışlar, gelir ve karlar; gerçekleşmiş gibi veya gerçekleşenler gerçek tutarından fazla veya az gösterilmemelidir. Belli bir dönem veya dönemlerin gerçeğe uygun faaliyet sonuçlarını göstermek için, dönem veya dönemlerin başında ve sonunda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

2. Belli bir dönemin satışları ve gelirleri bunları elde etmek için yapılan satışların maliyeti ve giderleri ile karşılaştırılmalıdır. Belli bir dönem veya

<sup>21</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği.

dönemlerin başında ve sonunda maliyet ve giderleri gerçeğe uygun olarak gösterebilmek için stoklarda, alacak ve borçlarda doğru hesap kesimi işlemleri yapılmalıdır.

3. Maddi ve maddi olmayan duran varlıklar ile özel tükenmeye tabi varlıklar için uygun amortisman ve tükenme payı ayrılmalıdır.

4. Maliyetler; maddi duran varlıklar, stoklar, onarım ve bakım ve diğer gider grupları arasında uygun bir şekilde dağıtılmalıdır. Bunlardan direkt olanları doğrudan doğruya, birden fazla faaliyeti ilgilendirenleri zaman ve kullanma faktörü dikkate alınarak tahakkuk ettirilip, dağıtılmalıdır.

5. Arızı ve olağanüstü niteliğe sahip kâr ve zararlar meydana geldikleri dönemde tahakkuk ettirilmeli, fakat normal faaliyet sonuçlarından ayrı olarak gösterilmelidir.

6. Bütün kâr ve zararlardan, önceki dönemlerin mali tablolarında düzeltme yapılmasını gerektirecek büyüklük ve niteliktekiler dışında kalanlar, dönemin gelir tablosunda gösterilmelidir.

7. Karşılıklar, işletmenin kârını keyfi bir şekilde azaltmak veya bir döneme ait kârı diğer döneme aktarmak amacıyla kullanılmamalıdır.

8. Dönem sonuçlarının tespiti ile ilgili olarak uygulana gelen değerlendirme esasları ve maliyet yöntemlerinde bir değişiklik yapıldığı takdirde, bu değişikliğin etkileri açıkça belirtilmelidir.

9. Bilanço tarihinde var olan ve sonucu belirsiz bir veya bir kaç olayın gelecekte ortaya çıkıp çıkmamasına bağlı durumları ifade eden, şarta bağlı olaylardan kaynaklanan, makul bir şekilde gerçeğe yakın olarak tahmin edilebilen gider ve zararlar, tahakkuk ettirilerek gelir tablosuna yansıtılır. Şarta bağlı gelir ve karlar için ise gerçekleşme ihtimali yüksek de olsa herhangi bir tahakkuk işlemi yapılmaz; dipnotlarda açıklama yapılır.



## İKİNCİ BÖLÜM

### ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ GELİŞİM SÜRECİ

#### 2.1. Muhasebe Standartları Oluşturulması Süreci

Uluslararası alanda faaliyet gösteren işletmelerin sayısının artması ve sermaye piyasalarında yaşanan hızlı gelişmeler muhasebe uygulamalarına da yansımış, muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama farklı bir boyut kazanmıştır. Uluslararası yatırımların artması, sermaye piyasalarının gelişmesi ile birlikte, işletmelerin dış ülkelere açılma politikaları ve buna bağlı olarak çok ortaklı bir yapıya geçmesi yatırımcıların daha objektif ve güvenilir özet bilgi ihtiyacını artırmıştır. Yatırımcılara, yatırımlarını yönlendireceği işletmeler hakkında bilgiyi, yatırımlarından elde etmeyi beklediği getiriye ve yatırımlarına ışık tutacak her türlü veriyi sağlayan kaynak ise finansal tablolardır. Finansal tabloların hazırlanmasında ve raporlanmasında ise işletmenin esas aldığı muhasebe uygulamaları etkili olmaktadır.

Ülke ekonomileri arasında sınırların kalktığı, sermayenin serbestçe dolaştığı bir dönemde ülkeler arasındaki farklı muhasebe uygulamaları ve finansal raporlama bazı sorunları beraberinde getirmektedir. Bu sorunların başında da, farklı ülkelerde faaliyet gösteren işletmelerin finansal tablolarının karşılaştırılabilirliği gelmektedir. Bu sorun, benzer işletme faaliyetlerinin aynı şekilde ifade edilebilmesi, güvenilir, tutarlı, anlaşılır, gerçeğe uygun bilgilerin üretilmesi, bilgi kullanıcılarının ihtiyaçlarının karşılanması açısından muhasebe alanında uluslararası standartların oluşturulması gereğini ortaya çıkarmıştır.

### 2.1.1. Uluslararası Muhasebe Standartlarının Oluşturulmasının Amaçları

Muhasebenin ürettiği bilgilerin ilgili tarafların ihtiyaçlarını karşılayabilmesi için anlaşılabilirlik, güvenilirlik, karşılaştırılabilirlik ve tarafsızlık niteliklerini taşıması gerekmektedir. Özellikle sermaye piyasasında, kamunun aydınlatılması ve yatırımcıların sermaye piyasası araçları hakkında tam olarak bilgilendirilmesi, kaliteli muhasebe standartlarının oluşturulması ve uygulanmasına bağlıdır.

Muhasebe ve finansal raporlamanın ulusal düzeyde belirlenmiş standartlara göre yürütülmesinin sağlayacağı birçok yarar söz konusudur. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibi özetlenebilir:<sup>22</sup>

Muhasebe standartlarıyla, finansal tablo kullanıcıları ve işletmeler arasında genel bir terim birliğini ve tabloların tarafsız, önyargıdan uzak bir şekilde düzenlenmesini sağlamaya çalışır. Bu nitelikleriyle sermaye piyasasında yer alan bütün tarafların çıkarlarına uygun olarak, finansal tabloların güvenilirliğini artırır. Standartlar, işlem ve olayların benzer ilke, kavram ve muhasebe politikalarına uygun bir şekilde muhasebeleştirilmesiyle, finansal tablo bilgilerine karşılaştırılabilir olma özelliği kazandırır. Ayrıca bu bilgilerin sağlıklı biçimde denetimine imkân verir. Nitekim denetçiler, raporlanan bilgilerin standartlara uygun olup olmadığını doğrulamaya çalışır.

Yukarıda sayılan niteliklere sahip finansal tablo bilgilerinin elde edilmesi ve yalnızca ülke içindeki şirketler arasında değil, ülkeler arasında da karşılaştırmaların yapılabilmesinin sağlanması; günümüz ekonomik ortamında bir zorunluluk olarak ortaya çıkmıştır. Bunun yapılabilmesi ise, söz konusu bilgilerin raporlanmasına yön veren esaslarda uluslararası bir uzlaşmanın sağlanmasıyla mümkün olabilecektir.

<sup>22</sup> AKBULUT, Yıldız, "Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebe Bilgilerinin Önemi", Mevzuat Dergisi, Yıl 4 ,Sayı: 41, 2001,

Ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıklar, özellikle uluslararası alanda faaliyet gösteren firmalar açısından büyük sorun yaratmakta, finansal tablolardaki bilgilerin güvenilir şekilde kullanılmasını engellemektedir. Bu durum, çeşitli ülkelerde uygulanan ulusal muhasebe standartlarındaki farklılıkların kaldırılması ve muhasebe standartlarının birbirine yakınlaştırılması çalışmalarını artırmıştır.

Son yıllara kadar muhasebe otoriteleri özellikle sermaye piyasalarına açılan uluslararası şirketler için muhasebe ve raporlama uygulamalarında, genelde Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe Standartları (US GAAP) veya Uluslararası Finansal Raporlama Standartları-UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS) uygulamalarından birini tercih etmişlerdir. Ancak, son yıllarda bu iki standart düzenlemesi arasındaki farklılıklar da yatırımcıyı huzursuz etmiş ve bütün dünyanın kabul edeceği “ortak muhasebe dili”nin sağlanması için muhasebe düzenlemesi yapan otoriteler harekete geçmiş, birçok ülke ve kurum uluslararası finansal raporlama standartlarının geliştirilmesi, gerekirse revize edilmesi ve uygulanması konusunda görüş birliğine varmıştır.<sup>23</sup>

UFRS ile kural bazlı standartlardan ilke bazlı standartlara geçilmektedir. Bu da kurumsal yönetimde şekle değil öze uygunluk felsefesi ile örtüşmektedir. Ayrıca maliyet bazından makul değer bazına geçilmektedir. Böylece yatırımcılar daha gerçekçi bilgi alabileceklerdir.<sup>24</sup>

### **2.1.2. Muhasebe Standartlarının Yasama Yoluyla Belirlenmesi**

Muhasebe standartları yasama yoluyla, kanunlar, direktifler vb. düzenlemeler şeklinde yapılarak uygulanabilir.

<sup>23</sup> AKDOĞAN, Nalan, “Türkiye Muhasebe Standartları’nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS’ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi”, s.1,2008.

<sup>24</sup> DARMAN, Güler MANİSALI, “Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Üzerinde Etkileri”, 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 3-5 KASIM 2004, s.3,

Yasama, muhasebe standartlarını belirlerken bu standartlara uyulmaması durumunda uygulanacak cezaları da belirleyerek, standartların uygulamasında yaptırımlar getirmektedir ve muhasebe standartlarının gelir dağılımını değiştirici etkileri en yüksek temsil organları tarafından değerlendirilmiş olmaktadır.<sup>25</sup> Örneğin AB’de muhasebe standartları bu şekilde konsey direktifleri olarak kabul edilmekte ve bu düzenlemeler üye ülke mevzuatlarına zorunlu olarak geçirilmektedir.<sup>26</sup>

Görüldüğü gibi bu yöntemde hükümetler; standartları, para ve maliye politikası araçları olarak kullanabilmekte ancak beraberinde de pek çok sakınca getirmektedir. Son yıllarda bu yöntemle standartların oluşturulması tercih edilmemektedir.

### **2.1.3. Muhasebe Standartların Özel Sektör Düzenleyici Kuruluşlarınca Oluşturulması**

Muhasebe standartları özel sektör düzenleyici kuruluşlarının önderliğinde de oluşturulabilmektedir ve özel sektörde oluşturulan bu standartların uygulanması tamamıyla ihtiyari olmaktadır. Bu kuruluşlar dernek, vakıf ve birlik şeklinde örgütlenen ve özel sektör temsilcilerinin içinde buldukları yerel veya uluslararası kuruluşlardır.<sup>27</sup>

Özel sektör düzenleyici kuruluşları otoritelerini ve standartlara uyumu sağlayabilmek için geniş fikir alışverişleri, standart taslaklarının dolaştırılarak görüşler alınması, belirlenecek standartlara temel oluşturmak üzere bir kavramsal çerçevenin kabul edilmesi gibi “uzlaşma arayışı” olarak adlandırılan

<sup>25</sup> ÜSTÜNDAĞ S., Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci, Muhasebe Denetimine Bakış, Nisan 2000, s.32-48.

<sup>26</sup> SAĞLAM N., Bölümsel Raporlama ve Uygulaması, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:182, Eskişehir, 2001.

<sup>27</sup> TİMEŞENKO V., Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(IFRS) ve Kırgızistan’da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Kırgızistan-Türkiye Manas Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.6.

geniş bir prosedür uygulama yoluna başvurmaktadırlar.<sup>28</sup> Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu ve Amerika'da 1973 yılına kadar muhasebe standartlarının belirlenmesinde etkin rolü olan Muhasebe Prensipleri Kurulu bu tip kuruluşlara örnek olarak gösterilebilir.<sup>29</sup> Türkiye'de ise yapılan çalışmalara öncülük eden meslek örgütlerinin başında Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği(TÜRMOB) bünyesinde kurulmuş bulunan Türkiye Muhasebe ve Denetim Standartları Kurulu(TMUDESK) gelmektedir.

Standartların özel sektör düzenleyici kuruluşlar tarafından yapılmasının geniş bir katılım sağladığı ve ihtiyaçların karşılanmasında daha etkili olabileceği öne sürülmektedir. Ancak özel sektörün çoğu zaman kar radyosuyla hareket etmesinin beraberinde bazı sakıncaları da getireceği açıktır.

Muhasebe standartlarının hem yasama yoluyla belirlenmesinde hem de özel sektör düzenleyici kuruluşlarınca belirlenmesinde dezavantajlar ve birbirine üstünlük sağlayan avantajlar bulunmaktadır. Bu durumda ortak bir anlayış ile düzenlemelere gidilmesinin en faydalı yöntem olacağı değerlendirilmektedir.<sup>30</sup>

#### **2.1.4. Kamu Sektörünün Muhasebe Standartları Düzenleme Yetkisini Bir Kuruluşa Devretmesi**

Muhasebe standartları belirleme yetkisinin hükümet desteği bulunan bir kuruluşa devredilmesi yöntemidir. Bu yöntemin avantajı, yargı ile her zaman pekiştirilebilecek olan yaptırım gücünün bulunmasıdır. ABD'de bu yöntem kullanılmaktadır ve kongre muhasebe yükümlülüklerini belirleme yetkisini

<sup>28</sup> GÖKÇEN G., ve Diğerleri, *Türkiye'de Muhasebe Standartları Uygulamaları*, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.2.

<sup>29</sup> SAĞLAM N., a.g.e., s.16.

<sup>30</sup> ÇELİK E., *Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS)'nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler:Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma*, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2012, s.15.

Menkul Kıymetler ve Borsa Komisyonu'na(Securities Exchange Commission – SEC) devretmiştir.<sup>31</sup>

Düzenleyici kuruluşlar, politik baskıları azaltmak ve üst kurumlar nezdinde otoritelerini güçlendirmek için muhasebe standardı oluşturulması sürecinde tarafsız ve detaylı bir standart oluşturma yöntemi izleme, standartların oluşturulmasında temel alınmak üzere bir kavramsal çerçeve oluşturma gibi yöntemlere başvurmuşlardır.<sup>32</sup>

ABD'de Finansal Muhasebe Standartları Kurulu(Financial Accounting Standards Board – FASB)'nin standartları oluştururken iki temel dayanağı vardır. Bunlardan ilki; sadece kamu muhasebesi mesleğinin değil, tüm ekonomik kitlenin ihtiyaç ve görüşlerine cevap vermesi, ikincisi ise; “doğrudan katılımcı süreç” sistemi ile tüm ilgili kişilere görüşlerini bildirmeleri için bol miktarda fırsat sağlayarak kamuoyu ile tam bir görüş birliği içinde çalışılmasıdır.<sup>33</sup>

Muhasebe standartları oluşturmada kullanılan yöntemlerin birbirine göre avantajları ve dezavantajları bulunmaktadır. Standartlar oluşturulurken, yeteri kadar bağımsız ve geniş bir toplumsal katılımın sağlanması ve oluşturulan standartların devlet tarafından konulan yaptırımlarla desteklenmesinin uygun olacağı değerlendirilmektedir.<sup>34</sup>

### **2.1.5. Muhasebe Standartlarında Uluslararası Uyumu Sağlamada Yaşanan Sorunlar**

Önde gelen altı denetim şirketinin UFRS'yi henüz kabul etmemiş 57 ülkede inceleme yaparak hazırladığı GAAP Convergence 2002 (Genel Kabul

<sup>31</sup> BOSTANCI S., Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s.18.

<sup>32</sup> ÜSTÜNDAĞ S., Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci, Muhasebe ve Denetime Bakış, Nisan 2000, s.32-48.

<sup>33</sup> BAŞPINAR A., Türkiye’de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, 2008, s.43.

<sup>34</sup> ÇELİK E., a.g.e., s.17.

Görmüş Muhasebe İlkeleri Yakınsama 2002) Raporu'nda, UFRS'ye geçişte en büyük engelleri aşağıda belirtilen sebeplerin oluşturduğu ileri sürülmektedir<sup>35</sup>:

Tablo 1.1.: UFRS'ye Geçişte Yaşanılan Engeller

|  |     |
|--|-----|
| Özellikle bazı standartların karmaşık olması                                       | %51 |
| Ülkelerin kendi genel muhasebe standartlarının vergi esasına dayalı olması         | %47 |
| Bazı UFRS'ler üzerinde uzlaşmaya varılamaması                                      | %39 |
| İlk defa uygulayacak olanlar için yeterli izahat bulunmaması                       | %35 |
| Sığ sermaye piyasaları   | %30 |
| Yatırımcıların veya kullanıcıların kendi muhasebe standartlarından memnun olmaları | %21 |
| Tercüme zorlukları   | %18 |

Kaynak: GAAP CONVERGENCE 2002, Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards, s.10.

Uluslararası standartların uygulanmasında karşılaşılabilecek en önemli sorunların başında, standartların anlaşılması zor teknik ve karmaşık bilgileri ve farklı uygulama seçeneklerini içermesi gelmektedir. Standartların özellikleri sebebiyle, konuyla ilgili uzman personelin azlığı da bir başka sorun olarak ifade edilebilir<sup>36</sup>.

Uluslararası uyumlaştırma çalışmalarında engelleyici faktörler genel olarak aşağıdaki gibi sıralanabilir<sup>37</sup>:

<sup>35</sup> GAAP CONVERGENCE 2002, Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards, s.10, <http://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf> (Erişim Tarihi:10.03.2013).

<sup>36</sup> AKDOĞAN N., "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:80, Mart-Nisan 2007, s.113.

<sup>37</sup> SEÇGEN B., "Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumu", İstanbul Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1999, s.17.

- Uluslararası alanda yaptırım gücüne sahip bir otoriterin bulunmayışı,
- Değişime karşı engelleyici muhasebe sistemleri,
- Uluslararası muhasebe standartlarını uygulamanın ülkelere getirdiği farklı ekonomik sonuçlar,
- Bazı ülkelerdeki muhasebe meslek kuruluşlarının etkin olmamasıdır.

Öte yandan muhasebe standartlarında uluslararası birlik sağlama çabalarına karşı bazı eleştiriler de ileri sürülmektedir. Bunlardan bazıları aşağıdaki gibidir<sup>38</sup>:

- Uluslararası standartlar, sadece çok uluslu şirketlerin ve büyük denetim firmalarının yararlarını gözetmekte, bunların işlerini kolaylaştırmayı hedeflemektedir.
- Ülkelerin farklı sosyal, ekonomik, yasal vb. yapıda olmaları standartların uygulamasını güçleştirdiği gibi, bunların uygulanması yönünde baskı yapılması özellikle kalkınmakta olan ülkelerin yararlarına ters düşebilmektedir.
- Uluslararası standartların hangi kuruluşlar tarafından hazırlanması gerektiği ve ülkelerin bunlara uymaya nasıl zorlanabileceği sorunu çözümlenmesi zor konulardandır.

## **2.2. Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Oluşum Sürecini Etkileyen Faktörler**

Günümüzde dünyada sınırların ortadan kalkması ve uluslararası sermaye hareketlerinin yoğunlaşması, uluslararası sistemlerin gelişimine neden olmaktadır. Uluslararası sermaye hareketlerinin gelişebilmesi için, işletmelerin tüm dünyada geçerli olacak veya menkul kıymetlerini satışa sunmak istedikleri

<sup>38</sup> ÇİFTÇİ Y., "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C.26, S.2, Kasım 1997, s.186.



ülke borsalarında geçerli olacak finansal tablolar düzenlemeleri gerekmektedir. Bu bağlamda uluslararası muhasebe kavramı gündeme gelmektedir. Uluslararası muhasebe, muhasebenin diğer oluşumlarından farklı olarak, global bir mantığa sahip ve herhangi bir kültürel önyargı taşımamaktadır.<sup>39</sup>

Muhasebe ve finansal raporlama standartları muhasebe çalışmalarının yöntemini belirler ve çeşitli ulusal ve uluslararası kuruluşlar tarafından yayınlanır. Muhasebe standartları uygulamaya dönük kuralları ifade etmektedir. Muhasebe ilkeleri genel olarak muhasebe standartları ile uygulamaya geçirilir ve muhasebe politikalarının belirlenmesine esas olur.<sup>40</sup> Muhasebe standartlarının uygulamaya geçmesi ile muhasebe sürecinin bütün uygulamacılar tarafından aynı esaslar doğrultusunda gerçekleşmesi sağlanmaya çalışılmaktadır.

Uluslararası ticari ilişkilerin artışı, işletme faaliyetlerinin finansal sonuçlarını ölçmede ortak bir dil olan muhasebe biliminin önemini daha da artırmaktadır. Ancak dünyada herhangi bir ülkede uygulanmakta olan muhasebe standartları diğer bir ülkede uygulanan standartlarla aynı sonucu vermemekte ve bu eğilim hızla devam etmektedir.

Özellikle çok uluslu işletmelerin, faaliyet gösterdikleri farklı ülke sistemlerine hitap eden ve farklı muhasebe ihtiyaçlarını karşılayan finansal raporlama sistemleri kurmaları çok maliyetli ve zordur. Paylaşılan bir muhasebe dili, işletme faaliyetlerinin kolaylaştırılmasını ve yabancı ortaklarla işlemleri olan işletmelerin güvenilirliğini artıracaktır. Küçük büyük tüm yatırımcılar için uluslararası karşılaştırmalar yapabilme yeteneği bir zorunluluktur.<sup>41</sup>

<sup>39</sup> YALKIN Y.K., DEMİR V., DEMİR D., Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, Mali Çözüm Dergisi, Özel Sayı, 17. World Congress of Accountants, November, 2006, s.293.

<sup>40</sup> CEMALCILAR O., ONCE S., Muhasebenin Kuramsal Yapısı, TC Anadolu Üniversitesi Yayınları No: 1093, Eskişehir 1999, s.63.

<sup>41</sup> HUSSEY R., International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide, and Dictionary, John Wiley and Sons, New Jersey, 2005, s.10.

Her ülke kendine özgü kurallar çerçevesinde ulusal standartlarını düzenlemiştir. Bu standartların belirlenmesinde o ülkenin ekonomik yapısı, yasal düzeni, eğitim sistemi, politik sistemi ve sosyo-kültürel özellikleri etkili olmaktadır. Son yıllarda uluslararası yatırımlar hızla gelişmiş, çok uluslu şirketlerin sayısı ve uluslararası kredi akışı büyük bir artış göstermiştir. Bu anlamda günümüzün küreselleşen ortamında muhasebe standartlarının uluslararası rolü ve önemi artmaktadır. Tüm bu gelişmeler, ülkelerin birbirinden farklı olan ulusal muhasebe standartlarının uyumlaştırılması zorunluluğunu doğurmuştur. Günümüzde benimsenen ilke "uluslararası muhasebenin uyumlaştırılması"dır. Muhasebe standartlarında uluslararası uyumun sağlanması ve uluslararası muhasebe ve finansal raporlama standartlarının oluşturulmasını gerektiren faktörler aşağıdaki gibidir:<sup>42</sup>

- Sermaye piyasalarının uluslararasılaşması,
- Çok uluslu şirketlerin sayısındaki artışlar,
- Bağımsız denetim firmalarının etkinliğinin artması,
- Ekonomik birlik oluşturma hedefleri,
- Uluslararası düzenlemelerdeki gelişmeler

Standartların uluslararası uyumlaştırılmasını savunan kişiler, bu durumun birçok avantajı olduğunu ileri sürerler. Bu avantajlar üç temel başlıkta toplanmaktadır;<sup>43</sup>

a) Uyumlaştırmanın en büyük yararı, uluslararası finansal bilgilerin karşılaştırılmasıdır. Böyle bir karşılaştırma, yabancı mali tabloların güvenilirliği hakkındaki yanlış anlamaları ortadan kaldırmaktadır. Böylece

<sup>42</sup> USTUNDAĞ S., Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Süreci, Muhasebe ve Denetime Bakış, TURMOB Yayını, İstanbul 2000, s.37.

<sup>43</sup> KİRACI M., KOSE T., IASC, FASB ve TİMÜDESK'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, Eskişehir 2002, s.68.

uluslararası yatırımın akışı önündeki en önemli engel ortadan kalkmış olmaktadır.

b) Farklı finansal bilgilerin konsolide edilmesinden kaynaklanan zaman ve para israfı önlenmiş olur. Böylece farklı finansal bilgilerin, birçok raporla değişik hukuk ve uygulamaların etkisini aşmaya çalışması ortadan kalkmış olur.

c) Uyumlaştırma; bütün dünyadaki yerel ekonomik, hukuki ve sosyal seviyeyi mümkün olduğu en yüksek düzeye çıkarma ve tutarlı hale getirme amacındadır.

İşletmelerin, ülkelerin ve bireylerin emeklilik ve gelecek planlarını daha güvenli hale getirmek için sermaye piyasalarına daha fazla önem verdiği günümüzde standart uygulamalar ve uyum gündemde önemli yer teşkil etmektedir. Denetim şirketleri açısından tek bir muhasebe standartları topluluğunun olması, uluslar arası denetim şirketlerine; eğitimlerini standartlaştırma, çalışma standartlarında kaliteyi artırma şeklinde yararlar sağlayacaktır. Muhasebede uluslararası bir yaklaşımın olması, denetim şirketlerine ve müşterilerine ortaya çıkabilecek bir muhasebe sorununa karşı tutarlı ve global bir uygulama geliştirmesini sağlayarak, uluslar arası sermaye dolaşımına da katkıda bulunacaktır.

### **2.2.1. Kavramsal Farklılıklar**

Kavramsal farklılıklar, finansal tabloların düzenlenmesinde, açıklanmasında ve yorumlanmasında yanlış bilgilerin edinilmesine doğrudan etken olmaktadır. Ülkelerin kültürel farklılıklarından kaynaklanan etkenlerde kavramsal boyutların anlamını değiştirmektedir. Dünya ülkelerinin bölgesel

konumlarındaki ekonomik, siyasal, kültürel ilişkilerinden kaynaklanan etkileri de göz ardı edilmemelidir.<sup>44</sup>

Kar, kazanç ve matrah çoğu zaman günlük konuşma dilinde bazen aynı anlamlarda, bazen de farklı anlamlarda kullanılabilir. Oysa konuyu finansal raporlama kapsamında performans değerlendirme veya ölçmeye taşıdığımız zaman durum değişmektedir. Yani, bu kavramların kurallara veya standartlara dayalı olarak tanımları, kapsamaları ve işleyiş esasları bulunmaktadır. Muhasebe ve finansal raporlamada terim kargaşası uzun yıllardan beri yaşanan bir sorun olarak hem eğitimde hem de uygulamada devam etmektedir.<sup>45</sup>

### 2.2.2. Teknik Farklılıklar

Muhasebe Sistem ve Standartlarının uyumlaştırılması sırasında ortaya çıkan sorunlardan bir diğeri de teknik farklılıklardır. Örneğin, işletmelerin sermaye temini ve sermayeye ilişkin diğer uygulamaları her ülkede farklılıklar gösterir. Bununla beraber öz sermaye ve yabancı sermaye tercihleri, fon temininde kullanılan araçlar ve süreçler, sermaye kaynağının açıklanması ile ilgili farklı uygulamalar ülkeler arasında farklılık göstermektedir.<sup>46</sup>

Muhasebenin Uluslararası uygulamalarında, sermaye piyasalarına kayıtlı şirketlerin ulusaldan uluslararasına geçişini sağlayan ve onların işlemlerini kolaylaştıran işlev standartlara uyumdur. Büyük ölçüde standartlar geliştirilerek teknik sorunların giderilmesi sağlanmaktadır. Yoğun değişim içerisinde teknik sorunların da her geçen gün artması doğaldır. Günümüzde kabul edilen standart setlerin onları belirleyen kurum ve kuruluşlarca muhasebe teknikleri

---

<sup>44</sup> ÖZDEMİR O., "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar Üzerine Etkileri ve Göller Yöresindeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler üzerine Bir Araştırma" Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta,2007,s.24.

<sup>45</sup> PEKDEMİR R., Finansal Raporlamada Terminoloji Birliği-Uygulamadan Örnekler, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını Sayı 72, Eylül 2005, İstanbul s.22,28.

<sup>46</sup> GÖKDENİZ Ü., "Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2005,s.22.

kapsamında farklılık oluşturacak sorunları giderecek şekilde hazırlanması daha uygun olabilir.<sup>47</sup>

### 2.2.3. Kültürel Farklılıklar

Hayatın bir parçası olarak muhasebenin içinde bulunduğu toplumun hâkim özelliklerinden etkilenmemesi düşünülemez. Bu bağlamda toplumun kültürel özellikleri muhasebeyi de etkilemektedir. Çünkü muhasebe toplumun ihtiyacını karşılamak zorundadır. Toplumun özelliklerini belirleyen faktörler içerisinde kültür en önemli faktörlerden biridir. Sosyo ekonomik yaşamın bir ögesi olarak muhasebe, içinde bulunduğu toplumun değerlerinden sıkı bir şekilde etkilenir. Başka bir deyişle muhasebe, o toplumun sosyolojik değerleri çerçevesinde şekillenir. Kültür ve sosyal değerler ile muhasebe arasındaki ilişkiyi ele alan Şekil 1.2. incelendiğinde, muhasebe sisteminin, muhasebe değerleri doğrultusunda, muhasebe değerlerinin de Sosyo-kültürel değerler doğrultusunda doğup şekillendiği görülür.<sup>48</sup>

Muhasebe uygulamalarındaki farklılıklar, farklı milletlerin sosyal sistemlerinin tezahürüdür. Bunun sonucu olarak muhasebe ve kültür birbirinden ayıramayacak şekilde bağlıdır.<sup>49</sup> Hofstede çalışmasında kültürel farkları dört aşamalı olarak tanımlamaya çalışmıştır. Bunlar, semboller, kahramanlar, adetler ve değerlerdir. Bu tanımlamanın merkezini değerler oluşturmaktadır. Değerler, karşı tarafı etkileyen durumları belirlemede temel eğilim noktası olarak ortaya çıkmaktadır. Semboller, kahramanlar ve adetler muhasebe uygulamalarını kapsayan tanımlamalardır.<sup>50</sup>

<sup>47</sup> GÖKDENİZ, a.g.e., s.22.

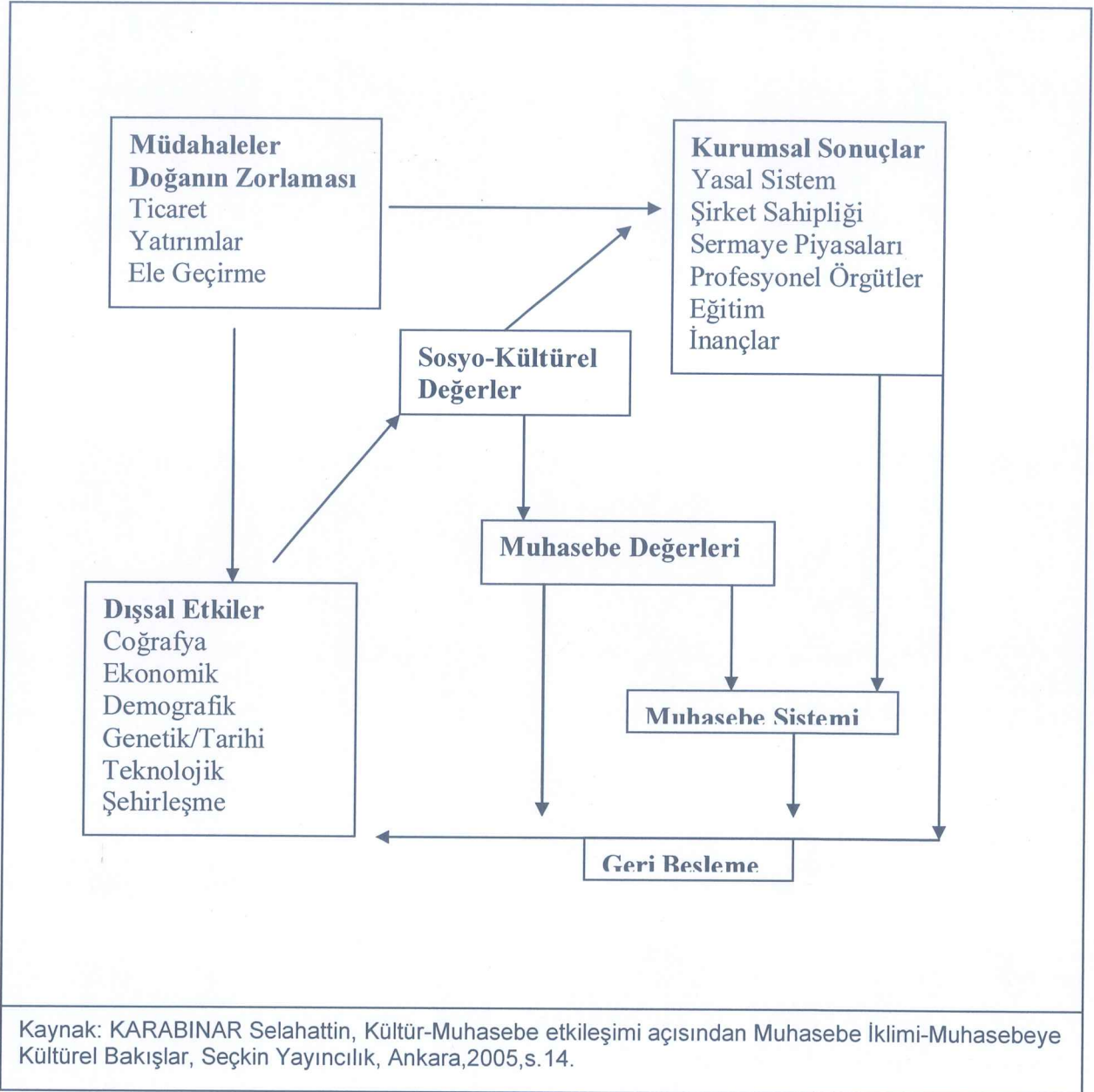
<sup>48</sup> KARABINAR S., Kültür- Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi – Muhasebeye Kültürel Bakışlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.9,13-14.

<sup>49</sup> ASKARY S., Accounting Professionalism – A Cultural Perspective of Developing Countries, Managerial Auditing Journal, Vol.21, No.1, 2006, s.103.

<sup>50</sup> HOFSTEDE G., HOFSTEDE G. J., Cultures and Organisations; Software of Mind, The McGraw Hill Companies, Revised and Expanded 2nd Edition, 2005, s.6-8.

Kültür toplumun norm değerleri toplamından oluştuğu için, muhasebe uygulamalarını toplumsal kültürden ve örgütsel kültürden ayırmak mümkün değildir. Örgütsel kültürde toplumsal kültürün bir alt unsuru olduğuna göre, toplumsal kültürde var olan inanç ve değerler örgütsel kültürde etkisini gösterecektir.

Şekil 1.2: Kültür Sosyal Değerler ve Muhasebe İlişkisi



### 2.3. ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUMUNDA ETKİLİ OLAN KURULUŞLAR

Ülkelerin farklı muhasebe kural ve uygulamalarına sahip olması nedeniyle uluslararası alanda ortaya çıkan sorunların giderilmesi için ilgili kuruluşlar çeşitli çözüm önerileri getirmişlerdir. Ancak, yakın zamana kadar bu konuda geniş kapsamlı bir görüş birliği sağlanması mümkün olamamıştır.

Konuyla ilgili çözüm önerileri içerisinde ön plana çıkan yaklaşımlardan biri de “Uluslararası Uyumlaştırılmış Muhasebe”dir. Bu yaklaşımının savunucuları, farklı ekonomik, politik, sosyal, kültürel ve yasal yapılara sahip ülkelerin olduğu bir ortamda muhasebe uygulamalarında birlik sağlamanın zorluğunu kabul etmekle beraber, farklılıkların derecesine göre sınırlandırmalar koyarak, muhasebe uygulamalarındaki kıyaslanabilirliğin artırılması şeklinde tanımlanan “uyumlaştırma (harmonization)” ile sorunun çözülebileceğini ileri sürmektedir. Onlara göre uyumlaştırma, çok daha esnek ve açık bir yaklaşımdır ve “herkese uygun tek beden” düşüncesinden uzaktır. Uyumlaştırma ile yapılmak istenen kötü muhasebe uygulamalarını yasaklamak, muhasebe uygulamalarındaki gereksiz farklılıkları ortadan kaldırmak ve farklılıklar ortaya çıkarılınca, bu farklılıkların neden var olduklarını daha iyi anlama çabasını geliştirmektir<sup>51</sup>.

2000’li yıllara kadar dünyada, ülkelerin ulusal muhasebe standartlarını uluslararası muhasebe standartlarına “uyumlaştırma” amacına yönelik çalışmalar söz konusu olmuştur. Günümüzde geçerli eğilim olan yakınsama (convergence) ise, dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulabilmesi için, ilgili kuruluşların birlikte çalışmalarını ifade etmektedir<sup>52</sup>. Son yıllarda AB, IOSCO, FASB gibi önde gelen ulusal ve

<sup>51</sup> AĞCA A., “Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri”, Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.8, Haziran 2003, s.9.

<sup>52</sup> ASLAN, S., “Global Muhasebe Sürecinde Yakınsama Eğilimleri”, Muhasebe ve Finansman Dergisi, S.23, Temmuz 2004, s.93-100.

uluslararası kuruluşların IASB'la birlikte yaptığı çalışmalar, bu eğilimin önemli göstergeleridir.

Muhasebe uluslararası standartların belirlenmesi ve yaygınlaşabilmesi için birçok ulusal ve uluslararası kurum ve kuruluş faaliyet göstermektedir<sup>53</sup>. Aşağıda başta IASB olmak üzere muhasebe standartlarında uyum çalışmalarına yön veren kurumlardan önde gelenleri ve bunların faaliyetleri ele alınacaktır.

### **2.3.1. Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu (IASB)**

Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu'nun (International Accounting Standards Board-IASB) başlangıcı, Uluslararası Muhasebe Standartları Komitesi'ne (IASC) dayanmaktadır. IASC; Avustralya, Kanada, Fransa, Almanya, Japonya, Meksika, Hollanda, İngiltere, İrlanda ve ABD gibi ülkeler başta olmak üzere 71 ülkeden 97 muhasebe kuruluşunun aralarında imzaladıkları bir anlaşmayla 1973 yılında kurulmuştur.

Uluslararası muhasebe standartlarının uygulanması zorunlu değildir. Ancak, üye ülke muhasebe kuruluşlarının, standart çalışmalarını destekleme ve standartların kendi ülkelerinde de kabul görüp uygulanması yönünde çaba gösterme yükümlülükleri vardır.

Mayıs 2000'de başlatılan yeniden yapılandırma kapsamında, IASC Tüzüğü değiştirilerek, IASC, bir üst yapı olarak IASC Vakfı'na (International Accounting Standards Committee Foundation-IASCF) dönüştürülmüş ve uluslararası muhasebe standartları yayınlama görevi yeni kurulan IASB'a devredilmiştir.

1973-2000 yılları arasında IASC adıyla görev yapan Kurul'un bu tarihe kadar yayımlamış olduğu standartlar "Uluslararası Muhasebe Standardı-UMS

---

<sup>53</sup> AĞCA, a.g.m., s.10.



(International Accounting Standards-IAS)”olarak adlandırılmıştır. 2001 yılından sonra IASB, o güne kadar yayımlanan uluslararası muhasebe standartlarını aynı adla kabul ederek, bunlarla ilgili uyumlaştırma ve güncelleştirme çalışmalarını başlatmıştır. Bu tarihten sonra IASB tarafından kabul edilerek yürürlüğe konan standartlar ise, “Uluslararası Finansal Raporlama Standardı-UFRS (International Financial Reporting Standards-IFRS)” adı altında yeni kod verilerek yayımlanmaktadır. Bütün standartlar (UMS ve UFRS’ler) da set olarak “Uluslararası Finansal Raporlama Standartları” olarak tanımlanmıştır.

IASB, muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamak üzere uluslararası muhasebe standartlarının kullanımının yaygınlaştırılmasını temel amaç olarak benimsemiştir. Bu amaçla yürüttüğü faaliyetlerini, farklı ülke uygulamaları arasında yakınsamayı sağlama konusunda yoğunlaştırmıştır. IASB’ın amaçları aşağıdaki gibi özetlenebilir<sup>54</sup>:

- Yüksek kaliteli, anlaşılabilir ve uygulanabilir tek bir muhasebe standart seti oluşturmak. Bu standartların kural bazlı olmaktan ziyade ilke bazlı olması esastır.
- Finansal Raporlama Standartlarının, şeffaf ve karşılaştırılabilir bilgi sunmasını sağlamak.
- Ulusal muhasebe standardı hazırlamakla görevli kurul ve komitelerle işbirliğine girerek ulusal ve uluslararası muhasebe standartlarında yakınsamayı sağlamak

Uluslararası finansal raporlama standartlarının ülkeler bazında uygulamaya konulmasında, farklı yöntemler izlenebilmektedir. Dünyada ve gelişmiş sermaye piyasalarında yakınsamanın durumu karşılaştırmalı olarak aşağıda gösterilmiştir<sup>55</sup>:

Tablo 1.2.: UFRS’lerin Uygulamaya Konulmasında İzlenen Yöntem

<sup>54</sup> AKDOĞAN Nalan, “Türkiye Muhasebe...”,a.g.m., s.2.

<sup>55</sup> AKDOĞAN, Nalan, “Türkiye Muhasebe/Finansal ...”, a.g.m., s.109.

| UFRS'lerin Uygulamaya Konulmasında İzlenen Yöntem | Tüm Ülkelerde | Gelişmiş Sermaye Piyasalarında |
|---|---------------|--------------------------------|
| UFRS'lere Atıf                                    | %60           | %50                            |
| Tam Metin Aktarımı                                | %20           | %35                            |
| Diğer Yöntemler                                   | %20           | %15                            |

Kaynak: ÇİFTCİ, Yavuz, a.g.m., s.9.

1 Şubat 2008 tarihi itibariyle 110 kadar ülkede UFRS standartlarının uygulanması zorunlu kılındığı ya da izin verildiği açıklanmaktadır. 110 ülkenin 82'sinde UFRS zorunlu olarak uygulanırken, 28 ülkede ise zorunlu tutulmamış, sadece kullanımına izin verilmiştir. 110 ülkeden %60'ı UFRS'lere atıf yapmak yoluyla, Türkiye'nin de içinde bulunduğu %20'si tam metin aktarım yoluyla, %20'si de diğer yöntemlerle standartları uygulamaya başlamıştır. Bu 110 ülkeden 75'inde denetim raporlarında UFRS'ye uygunluk görüşü aranmaktadır<sup>56</sup>.

### 2.3.2. Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (IFAC)

Uluslararası Muhasebeciler Federasyonu (International Federation of Accountants-IFAC), 1977 yılında Münih'te yapılan 11. Dünya Muhasebeciler Kongresi'nde 45 ülkeden 63 muhasebe kuruluşunun katılımıyla kurulmuştur. Başlıca amacı, "uyumlaştırılmış standartlarla tüm dünyada eşgüdümü sağlanmış bir muhasebe mesleğini geliştirmek ve yüceltmek" olarak belirlenmiştir.

Türkiye Muhasebe Uzmanları Derneği (TMUD), IFAC'a kurucu üye olarak katılmış, ardından Türkiye Serbest Muhasebeci Mali Müşavirler ve Yeminli Mali Müşavirler Odaları Birliği (TÜRMOB) 1994 yılında üyeliğe kabul edilmiştir.

<sup>56</sup> ÇİFTCİ, Yavuz, a.g.m., s.9.

1982 yılında, IASC ve IFAC, uluslararası muhasebe standartlarını oluşturmada ve uluslararası muhasebe sorunları üzerinde çalışmalar yayınlamada IASC'ın tek ve tam yetkili kuruluş olduğu ve çalışmalarının koordineli yürütülmesi konusunda anlaşmaya vardılar. Ayrıca bu tarihten itibaren IFAC üyelerinin, IASC'ın da doğal üyesi oldukları kabul edilmiştir.

IFAC, muhasebe mesleğinin kalitesini yükseltmek ve standartların dünya çapında benimsenmesi amacıyla denetim ve ilgili hizmetler, eğitim, etik, finansal muhasebe ve yönetim muhasebesi, bilgi teknolojileri, kamu sektörü muhasebesi olmak üzere altı ayrı konuda çalışmalar yapmaktadır<sup>57</sup>.

Muhasebe mesleğinin uluslararası örgütü olarak IFAC bugüne kadar yukarıdaki konularda muhasebe alanında önemli katkılar yapmıştır. Bunlar arasında özellikle mesleki etik kuralları ve uluslararası denetim standartlarının yayınlaması konusunda en büyük otorite konumundadır.

### **2.3.3. Menkul Kıymetler Borsaları Uluslararası Örgütü (IOSCO)**

1983 yılında kurulmuş olan Uluslararası Menkul Kıymetler Komisyonları Örgütü (International Organization of Securities Commissions-IOSCO), Türkiye'deki Sermaye Piyasası Kurulu'nun da üyesi bulunduğu menkul kıymet düzenleme komisyonlarının uluslararası örgütüdür.

IOSCO sermaye piyasalarındaki düzenleyici/denetleyici otoritelerin, ilgili alanlarda koordinasyonu ve işbirliğini sağlamak, sermaye piyasaların yasal ve kurumsal yapısına ilişkin olarak ortak uluslararası standartlar oluşturmak ve üyeler arasında bilgi alışverişini olanaklı kılmak amacıyla oluşturdukları bir kuruluştur. IOSCO, mali piyasalarla ilgili diğer uluslararası kuruluşlarla da

<sup>57</sup> TALU, H., "Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarındaki Yeri ve Önemi", 5. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2-6 Mayıs 2001, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/16-HULYA TALU.doc> (Erişim Tarihi:12.03.2008).

işbirliği halinde faaliyet göstermekte ve alanındaki en etkin uluslararası kuruluş niteliği taşımaktadır<sup>58</sup>.

Tek bir çerçeveye dayalı uluslararası muhasebe standartlarının oluşturulması ve etkin olarak kullanılabilmesi, teknik uzmanlık ve kaynak gerektirmektedir. Bu misyonu benimsemiş olan IASB'in daha etkin çalışacağı ve bir bağımsız kuruluş olarak ilgili tüm çevrelerin sürece katılımını sağlayabileceği görüşüyle IOSCO, muhasebe standartlarını kendisi belirlemek yerine, IASB'in çalışmalarını destekleme politikasını benimsemiştir<sup>59</sup>. Mayıs 2000'de IOSCO Başkanlar Komitesi, uluslararası halka açılmalar ile sınır ötesi kayda alma işlemlerini kolaylaştırmak amacıyla, üyesi bulunan düzenleyici kurumların UFRS'lerin kullanımına izin vermelerine ilişkin tavsiye kararı almıştır<sup>60</sup>. UFRS'lerin kullanılması yönünde IOSCO'nun tavsiye kararını takiben, bugüne kadar birçok destekleyici düzenlemeler yapılmıştır<sup>61</sup>.

#### 2.3.4. Avrupa Birliği

Avrupa Birliği'nde (AB) muhasebe uygulamalarının uyumlaştırılması yönündeki ilk çalışmalar 1970'lerde başlamıştır. Bu amaçla "Şirketler Kanunu Yönergeleri" başlığıyla yayınlanan Dördüncü, Yedinci ve Sekizinci Yönergelerde belirlenen ilkelerin, üye ülkelerin kendi hukuk sistemlerine dahil edilmesi zorunlu kılınmıştır. Bu yönergelerle, AB çerçevesinde muhasebe uygulamalarının karşılaştırılabilirliği ve uyumu hedeflenmiş ve önemli katkılar sağlanmıştır. Ancak, üye ülkelere birçok konuda seçimlik haklar tanınması, ekonomide ve finans piyasalarındaki gelişmeler vb. sebeplerle söz konusu yönergelerin yetersizliği hissedilmeye başlanmıştır.

<sup>58</sup> İBİŞ, C., AKARÇAY, A., "IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci", 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Nisan 2003.

<sup>59</sup> ÜSTÜNDAĞ, Saim, a.g.m., s.52.

<sup>60</sup> IOSCO, "A Resolution on IASC Standards",

<http://www.iosco.org/library/resolutions/pdf/IOSCORES19.pdf> (Erişim Tarihi: 5.3.2013)

<sup>61</sup> DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, "The IASB and The International Organization of Securities Commissions, Relationship of IOSCO and IASC/IASB", <http://www.iasplus.com/restruct/restiosc.htm>, (Erişim Tarihi; 07.03.2013)

1990 yılında düzenlenen bir konferansta AB’de muhasebe uygulamalarının uyumu ele alınmış ve bu konuda çalışmalar yapmak üzere 22 üyeden oluşan “Muhasebe Danışma Kurulu” oluşturulmuştur. Söz konusu Kurul ve AB yetkili organlarının yaptığı değerlendirmeler sonucunda, 14.11.1995 tarihinde “Muhasebe Uyum: Yeni Bir Strateji Bire Bir Uluslararası Uyum” başlıklı bir bildiri yayımlanmıştır. Söz konusu bildiri de aşağıdaki öneriler ön plana çıkmıştır<sup>62</sup>:

- Uluslararası faaliyet gösteren Avrupa şirketlerini muhasebe yönergeleri dışında tutmak ve bu şirketleri muhasebe standartlarında serbest bırakmak,
- Mevcut muhasebe yönergelerini güncelleştirmek,
- Avrupa Muhasebe Standartları Kurulu’nu kurmak,
- Amerika ile karşılıklı muhasebe standartlarını tanıma anlaşması yapmak,
- IASB’a üye olmak.

Bu öneriler uzun süre tartışılmış ve uluslararası muhasebe ve denetim standartlarına uyum yönünde karar verilerek, AB mevzuatında bu amaçla mevcut yönergelerde güncellemeler ve yeni düzenlemeler yapılmıştır.

Haziran 2000’de Avrupa Komisyonu 2005 yılından itibaren hisse senetleri borsalar ve teşkilatlanmış piyasalarda işlem gören şirketlerin (bankalar ve sigorta şirketleri dahil olmak üzere) konsolide mali tablolarını UMS ile uyumlu hazırlaması yönünde karar almıştır<sup>63</sup>. Mart 2002’de Avrupa Parlamentosu söz konusu düzenlemeyi onaylamış ve Eylül 2002’de düzenlemeyi yayınlamıştır. Avrupa Birliği üyesi ülkelerin tabi olacağı yeni düzenleme uyarınca, en geç 2005 yılına kadar bu kapsamdaki şirketler konsolide mali tablolarının düzenlenmesinde uluslararası muhasebe standartlarını uygulamakla yükümlü

<sup>62</sup> ZAFİF, F., “Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler”, 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda, 3-5 Kasım 2004, MÖDAV Yayınları, İstanbul, s.138-139.

<sup>63</sup> TÜRMOB, “Dünya Yeni Finansal Raporlama Standartlarına Hazırlanıyor”, Bilanço Dergisi, Sayı:94, Ağustos, 2004, s. 18.

olup, üye ülkelerce bu yükümlülüğün tüm şirketleri kapsayacak şekilde genişletilmesi de serbest bırakılmıştır<sup>64</sup>.

### 2.3.5. Amerikan Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (FASB)

ABD’de, muhasebe standartlarını belirleme yetkisi yasal olarak Menkul Kıymetler Borsası Komisyonu’na (Securities and Exchange Commission-SEC) ait olmasına rağmen, bu yetki daha çok muhasebe örgütlerine bırakılmıştır. Muhasebe standartları oluşturulması sürecinde birçok kurum ve kuruluşun katkı yaptığı ABD’de, bu konuda en etkin kuruluş Amerikan Sertifikalı Kamu Muhasebecileri Birliği (The American Institute of Certified Public Accountants-AICPA) olmuştur<sup>65</sup>. AICPA bünyesinde 1939’da Muhasebe Prosedürleri Komitesi’nin (ARC) kurulmasıyla başlayan standart yayınlama çalışmaları, 1973’ten itibaren bağımsız bir kuruluş olarak yetkilendirilen Finansal Muhasebe Standartları Kurulu (Financial Accounting Standards Board-FASB), tarafından sürdürülmektedir.

IASB-FASB arasında, UFRS’ler ile Amerikan Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleri (US GAAP) arasındaki farkları gidermek üzere, 18 Eylül 2002 tarihinde imzalanan Norwalk Anlaşması’yla Yakınsama Projesi (Convergence Project) başlatılmıştır<sup>66</sup>. Söz konusu anlaşma, 27 Şubat 2007’de güncellenmiş ve dünya sermaye piyasalarında kullanılması amacıyla yüksek kalitede ve geniş kullanımlı muhasebe standartlarının geliştirilmesi ortak amaç olarak belirlenmiştir<sup>67</sup>.

Aralık 2006’da FASB üyeleri, IASB ile ileriye yönelik olarak UFRS konusunda ortak çalışma kararı almıştır<sup>68</sup>. Ortak çalışma grubunun

<sup>64</sup> İBİŞ C., AKARÇAY A., a.g.t.

<sup>65</sup> ÇİFTÇİ, Yavuz, a.g.m., s.170-171.

<sup>66</sup> FASB, “Convergence with IASB”, [http://www.fasb.org/intl/convergence\\_iasb.shtml](http://www.fasb.org/intl/convergence_iasb.shtml) (Erişim Tarihi: 1.3.2013)

<sup>67</sup> DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, “The IASB and the US Financial Accounting Standards Board”, <http://www.iasplus.com/restruct/restfasb.htm>, (Erişim Tarihi: 19.3.2013).

<sup>68</sup> IASB, “IASB And FASB Announce Membership Of International Working Group On Lease Accounting”, Aralık 2006, <http://www.iasb.org/News>, (Erişim Tarihi: 20.03.2013)

uyumlaştırma çalışmalarının ilk parçasını, bilânço, gelir tablosu ve nakit akım tablosu ile bunların alt bölümlerinin ele alınması oluşturmaktadır<sup>69</sup>.

Aralık 2007'de Kamu Muhasebe Standartları Kurulu (Governmental Accounting Standards Board-GASB) ve FASB'ın faaliyetlerinden sorumlu üst kurum olan Amerikan Finansal Muhasebe Vakfı (US Financial Accounting Foundation-FAF)<sup>70</sup>; bu üçlü yapıya ilişkin önemli değişiklikler yapılması için önerilerde bulunmuştur. Bununla, FASB'ın karar alma sürecinin daha etkin olması ve FAF'ın gözetim yetkisinin güçlendirilmesi hedeflenmiştir<sup>71</sup>. Söz konusu değişiklik önerisi Şubat 2008'de kabul edilmiş ve FASB ve FAF'ın yapılarında büyük yapısal değişikliklere gidilmiştir.

#### 2.4. TÜRKİYE FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ OLUŞUMUNDA ETKİLİ OLAN KURULUŞLAR

Türkiye'de cumhuriyet dönemi boyunca, muhasebe alanındaki düzenlemelerle ilgili bir karmaşa ortamı yaşanmış, düzenlemelerin her biri ayrı kesimi kapsadığından tam bir uygulama birliği sağlanamamıştır. Muhasebe uygulamalarının vergi mevzuatı çerçevesinde yürütülmesi yakın zamana kadar devam etmiştir<sup>72</sup>.

Son yıllarda uluslararası muhasebe standartlarına uyum sağlama amacıyla basta SPK, BDDK ve TMSK olmak üzere, birçok kurum tarafından düzenlemeler yapıldığı görülmektedir. Bu düzenlemelerde, dünyadaki eğilime paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarını bir bütün olarak alma yönünde eğilimin ağır bastığı söylenebilir. Özellikle TMSK'nın kurulmasıyla, Türkiye'de standart hazırlama konusundaki karmaşanın sona erdirilmesi ve

<sup>69</sup> BOERNER, H., "The Way Forward: The Global Auditing Big Six And Their Vision Of Financial Reporting" Corporate Finance Review, 11/5, Mart Nisan 2007, s. 40.

<sup>70</sup> FAF, devlet kuruluşları ve belediyelere ilişkin standartları belirlemekle görevli GASB'ın ve FASB'ın örgütlenmesi, üyelerinin seçilmesi fonlarının sağlanması ve genel gözetimlerinin yapılmasından sorumludur.

<sup>71</sup> <http://www.iasplus.com/restruct/restfasb.htm>

<sup>72</sup> ÇİFTÇİ, Y., "Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri", II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri, 28-29 Haziran 2007, Giresun.

Türkiye'deki tüm işletmeleri kapsayacak UFRS'yle uyumlu ulusal muhasebe standartlarının (TMS) yayımlanması hedeflenmektedir.

#### **2.4.1. Sermaye Piyasası Kurulu (SPK)**

Sermaye Piyasası Kurulu (SPK), kanunla verilen yetkiye dayanarak, kendisine tabi şirketlerin ve aracı kurumların hesaplarının tutulmasında, mali tablolarının düzenlenmesinde, muhasebe verilerinin kullanılmasında ve bunların denetiminde uyulacak ilke ve kuralları, yayımlamış olduğu tebliğlerle düzenlemektedir. SPK, yapmış olduğu düzenlemelerle, her ne kadar kanun kapsamına giren işletmelerle de sınırlı kalsa, vergi mevzuatını esas alan ülkemizdeki muhasebe uygulamalarına yeni bir bakış açısı kazandırmıştır.

Dünyadaki muhasebe standartlarında uyum yönünde gelişmeler, ülkemizin AB'ye tam üye olmayı amaçlaması vb. sebepler, muhasebe hukukumuzun AB yönergeleri ve uluslararası muhasebe standartlarıyla uyumlaştırılmasını zorunlu kılmaktadır. SPK tebliğleri ile getirilen bugüne kadarki düzenlemelerde, bu uyumun ön planda tutulduğu gözlenmektedir<sup>73</sup>.

SPK 2003 yılında, 33 adet uluslararası muhasebe standardını esas alan, "Sermaye Piyasasında Muhasebe Standartları Hakkında Tebliğ"i yayımlamıştır. Seri:XI 25 No.lu Tebliğ, kapsamına giren işletmelerce, 01.01.2005 tarihinden sonra sona eren ilk ara mali tablolardan geçerli olmak üzere zorunlu olarak uygulanmaya başlanmıştır.

İlgili düzenleyici kurumlar, bankalar ve sigorta işletmeleri için daha önce uluslararası muhasebe standartlarına uygun olarak hazırlayıp yürürlüğe koydukları düzenlemeleri iptal ederek, TMS'yi kabul etmişlerdir. SPK da 11.3.2008 tarihinde, 2003 yılından beri uyguladığı 25 Nolu Tebliğ'i yürürlükten kaldırarak, UFRS'yle uyumlu TMS'leri esas almak üzere hazırladığı Tebliğ

---

<sup>73</sup> BİLGİNOĞLU, a.g.m., s.31.



Taslağı<sup>74</sup>'ni web sayfasında yayınlamıştır. Söz konusu Taslak yürürlüğe girdiğinde, bankalar ve sigorta şirketlerinden sonra SPK' ya tabi şirketlerde de TMS uygulanmaya başlayacaktır.

#### **2.4.2. Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu (BDDK)**

1999 yılında yürürlüğe giren 4389 Sayılı Bankalar Kanunu ile bankaların faaliyetlerine ilişkin işlemlerini düzenlemek üzere Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurumu kurulmuştur. Kurum'un karar organı olarak belirlenen, Bankacılık Düzenleme ve Denetleme Kurulu (BDDK), Kanun'la kendisine verilen yetkiye dayanarak, bankacılık alanında çeşitli düzenlemeler yapmaktadır. Muhasebeye yönelik düzenlemelerde, uluslararası muhasebe standartları ve AB düzenlemelerine uyumun göz önünde tutulduğu görülmektedir.

BDDK, Türkiye'de faaliyet gösteren bütün bankaların muhasebe sistemine ilişkin esas ve ilkelerin belirlenmesi amacıyla, "Muhasebe Uygulama Yönetmeliği"ni ve buna bağlı olarak uluslararası muhasebe standartlarını esas alan 19 adet muhasebe tebliğini 2002 yılında yayınlamıştır. 1 Kasım 2006 tarihinde yayınlanan "Bankaların Muhasebe Uygulamalarına ve Belgelerin Saklanması İlişkin Usul ve Esaslar Hakkında Yönetmelik"le, 2002 yılında yapılan düzenlemeler yürürlükten kaldırılmış ve bazı hususlar istisna olmak üzere, bankaların muhasebe işlemlerinde TMSK tarafından yayınlanan TMS' yi esas alacakları kabul edilmiştir. Kurul, bu tarihten sonra tekdüzen hesap planı, finansal tablo formatları ve konsolide finansal tablolarla ilgili yeni tebliğler yayınlamıştır.

#### **2.4.3. Başbakanlık Hazine Müsteşarlığı**

Son yıllarda Hazine Müsteşarlığı, Sigorta Denetleme Kurulu (SDK) ve Türkiye Sigorta ve Reasürans Şirketleri Birliği'nin (TSRSB) gündeminde

<sup>74</sup> "Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Taslağı", <http://www.spk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 11.3.2013)

uluslararası muhasebe standartlarıyla uyum konusu ön plana çıkmıştır. 31.12.2004 Tarih ve 25687 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan Sigortacılık Muhasebe Sistemi Yönetmeliği ile, 1.1.2005 tarihinden itibaren, sigortacılık muhasebe sisteminde de UFRS’ye uyum esasını benimsenmiştir. Yönetmelik uyarınca, halka açık olsun ya da olmasın tüm sigorta şirketleri, Hazine Müsteşarlığı’nca sigorta sektörüne yönelik standartlar yayınlanana kadar, SPK’nın Seri XI/25 No’lu Tebliği’ne uygun finansal tablolar hazırlamakla yükümlüdür. Yönetmelik çerçevesinde, hazırlanan ilk tebliğ olan Sigortacılık Hesap Planı ve İzahnamesi Hakkında Tebliğ 30.12.2004 Tarih ve 25686 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanmış ve 1.1.2005 tarihinde yürürlüğe girmiştir.

Hazine Müsteşarlığı’nca 14.7.2007 Tarih ve 26582 Sayılı Resmi Gazete’de yayımlanan “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik<sup>75</sup>” ile 1.1.2008 tarihinden itibaren sigorta sektöründe TMSK tarafından belirlenen TFRS’ye uyum esasını kabul edilmiştir.

Söz konusu Yönetmelik uyarınca, sigorta şirketlerinin faaliyetlerini TMSK’nın finansal tabloların hazırlanma ve sunulma esaslarına ilişkin mevzuat hükümleri çerçevesinde muhasebeleştirilmeleri esastır. Ancak, sigorta sözleşmelerine, bağlı ortaklık, birlikte kontrol edilen ortaklık ve iştiraklerin muhasebeleştirilmesi ve konsolide finansal tablolar, kamuya açıklanacak finansal tablolar ile bunlara ilişkin açıklama ve dipnotların düzenlenmesine ilişkin usul ve esasların Hazine Müsteşarlığı’nca çıkarılacak tebliğlerle düzenlenmeye devam edileceği belirtilmiştir.

#### **2.4.4. Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu**

2499 Sayılı Sermaye Piyasası Kanunu’na 15.12.1999 Tarih ve 4487 Sayılı Kanun’la eklenen Ek-1. madde ile, ulusal muhasebe standartlarını

<sup>75</sup> HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI, “Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik”, <http://www.tsrbs.org.tr/tsrbs/finansalraporlama2.htm> (Erişim Tarihi: 16.3.2013)

oluşturma konusunda yetkili olmak üzere Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu (TMSK) kurulmuş ve ilk toplantısını 07.03.2002 tarihinde yaparak faaliyete geçmiştir.

Günümüzde yaygın olarak kabul gören yaklaşım, dünya çapında uygulanabilecek tek bir muhasebe standartları seti oluşturulabilmesi için, ilgili kuruluşların birlikte çalışmalarını ifade eden yakınsamadır. Bu yaklaşımın en önemli göstergesi, IASB'ın çalışmalarına son yıllarda AB, IOSCO ve FASB başta olmak üzere bir çok ulusal ve uluslararası oluşumun verdiği destektir.

TMSK da bu gelişmelere paralel olarak, uluslararası muhasebe standartlarının "set olarak" uygulamaya konulması konusunda ilke kararı almıştır<sup>76</sup>. Bu amaçla IASB ile işbirliği halinde hazırlanan uluslararası muhasebe standartlarının Türkçe çevirileri, "ikinci taslak metin" olarak 2004 yılı sonunda, Kurul'un web sayfasında kamuoyunun görüşlerine sunulmuştur.

TMSK, 2005 yılı Ocak ayından itibaren uluslararası muhasebe standartları ile tam uyumlu Türkiye Muhasebe Standartları'nı (TMS) ve Türkiye Finansal Raporlama Standartları'nı (TFRS); 2007 yılı Mart ayından itibaren de TMS Yorumları'nı (TMSY) ve TFRS Yorumları'nı (TFRSY) Resmi Gazete'de yayınlamaya başlamıştır. 2008 Mart ayı itibariyle, kavramsal çerçeve dışında 30 adet TMS, 8 adet TFRS, 10 adet TMSY ve 10 adet TFRSY yayınlamıştır.

#### **2.4.5. TFRS'lerle İlgili Türkiye'de Yaşanan Önemli Güncel Düzenlemeler**

Türkiye'de son iki yılda tek düzenliliğin sağlanması ve TFRS'lere geçişte milat sayılabilecek çok önemli iki gelişme yaşanmıştır. Bunlardan birincisi yeni TTK'nın yayımlanarak TFRS'lere göre finansal tablo düzenlenmesinin zorunlu hale getirilmesi, diğeri ise 660 sayılı kanun hükmünde kararnameyle 02 Kasım 2011 tarihinde Resmi Gazetede yayımlanarak yürürlüğe konulan, Türkiye'deki

<sup>76</sup> AKDOĞAN, Nalan, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C.6, S.3, Eylül 2004, s.21.

muhasebe standartları ile bağımsız denetim standartlarını tek çatı altına toplayacak olan Kamu Gözetimi Muhasebe ve Denetim Standartları Kurumunun teşkil edilmesidir. Bu iki yeni düzenleme aşağıda açıklanmıştır<sup>77</sup>.

#### 2.4.5.1. TFRS'lerin Uygulamasında Yeni TTK'nın Getirdiği Düzenlemeler

Yeni Türk Ticaret Kanunu 13.01.2011 tarihinde yayımlanmış olup hükümlerinin büyük çoğunluğu 01.01.2013 tarihinden itibaren yürürlüğe girmiştir. Yeni TTK kapsama alanındaki işletmeler için TFRS'lere göre raporlama yapılmasını zorunlu hale getirmiştir. Buna göre yıl sonu finansal tablolar<sup>78</sup>;

- Türkiye Muhasebe Standartlarına uyularak düzenlenmeli,
- Açık ve anlaşılır olmalı,
- Düzenli bir işletme faaliyeti akışının gerekli kıldığı süre içinde çıkarılmalıdır.

Bilançonun içeriğiyle ilgili<sup>79</sup>;

- Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse bilançoda, duran ve dönen varlıklar, özkaynaklar, borçlar ve dönem ayırıcı hesaplar ayrı kalemler olarak gösterilir ve yeterli ayrıntıya inilerek şemalandırılır.
- Duran varlıklar içinde işletmeye devamlı surette tahsis edilmiş bulunan varlıklar yer alır.
- Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmemişse, işletmenin kuruluşu ve özkaynak sağlanması amacıyla yapılan harcamalar için bilançoya aktif kalem konulamaz.
- Bedelsiz olarak elde edilmiş maddi olmayan duran varlıklar için, bilançonun aktifine kalem konulamaz; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

<sup>77</sup> Çelik E., a.g.e, s.45.

<sup>78</sup> Türk Ticaret Kanunu, Md.69.

<sup>79</sup> Türk Ticaret Kanunu, Md.73.

- Sigorta sözleşmelerinin yapılması için gerekli olan giderler aktifleştirilemez; meğerki Türkiye Muhasebe Standartlarında aksi öngörülmüş olsun.

Karşılıklarla ilgili<sup>80</sup>;

Gerçekleşmesi şüpheli yükümlülük ve askıdaki işlemlerden doğabilecek muhtemel kayıplar için Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen kurallara göre karşılık ayrılır.

Dönem ayırıcı hesaplarla ilgili<sup>81</sup>;

Bilanço gününden sonraki belirli bir süre içinde giderleşecek olan harcamalar ile gelir unsuru oluşturacak tahsilâtlar hakkında Türkiye Muhasebe Standartları uygulanır.

Değerleme ilkeleriyle ilgili<sup>82</sup>;

Finansal tablolarda yer alan varlıklar ve borçlarla ilgili olarak, aşağıdakilerle sınırlı olmamak ve Türkiye Muhasebe Standartlarında öngörülen ilkeler de dikkate alınmak üzere şu değerlendirme ilkeleri geçerlidir:

- Bir önceki dönemin kapanış bilançosundaki değerler ile faaliyet döneminin açılış bilançosundaki değerler birbirinin aynı olmalıdır.
- Fiili veya hukuki duruma aykırı olmadıkça, değerlemelerde işletme faaliyetlerinin sürekliliğinden hareket edilir.
- Bilanço kapanış gününde varlıklar ve borçlar teker teker değerlendirilir.
- Değerleme ihtiyatla yapılmalıdır. Özellikle de bilanço gününe kadar doğmuş bulunan bütün muhtemel riskler ve zararlar, bunlar bilanço günü ile yılsonu

<sup>80</sup> Türk Ticaret Kanunu, Md.75.

<sup>81</sup> Türk Ticaret Kanunu, Md.76.

<sup>82</sup> Türk Ticaret Kanunu, Md.78.

finansal tablolarının düzenlenme tarihi arasında öğrenilmiş olsalar bile, dikkate alınır; kazançlar bilanço günü itibarı ile gerçekleşmişlerse hesaba katılır. Değerlemeye ilişkin olumlu ve olumsuz farkların dönem sonuçlarıyla ilişkilendirilmesinde Türkiye Muhasebe Standartlarına uyulur.

- Faaliyet yılının gider ve gelirleri, ödeme ve tahsilat tarihlerine bakılmaksızın yıl sonu finansal tablolarına alınırlar.
- Önceki yılsonu finansal tablolarında uygulanmış bulunan yöntemler korunur.

Varlıklar ile borçların değerlendirme ölçüleri ile ilgili<sup>83</sup>

Duran ve dönen varlıklar Türkiye Muhasebe Standartları uyarınca bu standartlarda gösterilen ölçülere göre değerlendirilir. Borçlar ve diğer kalemler içinde aynı standartlar uygulanır.

Yukarıdaki açıklamalardan anlaşılacağı gibi Türk Ticaret Kanunu finansal raporlama ve değerlendirme ile ilgili tüm hükümlerinde TFRS'lere atıf yapmaktadır. Bu da TFRS'lerin önümüzdeki süreçte ne kadar önemli olacağının göstergesidir<sup>84</sup>.

---

<sup>83</sup> Türk Ticaret Kanunu, Md.79.

<sup>84</sup> Çelik E.,a.g,e,s.47.

## ÜÇÜNCÜ BÖLÜM

### ULUSLARARASI FİNANSAL RAPORLAMA STANDARTLARININ FİNANSAL TABLOLAR ÜZERİNE ETKİLERİNE YÖNELİK ÖRNEK UYGULAMA

Bu uygulamada; yasal vergi mevzuatına göre hazırlanmış bilançonun Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) çevrilmesinde ortaya çıkan farklılıklar bütün hesap grupları için ayrı ayrı ele alınacaktır.

Borsa İstanbul (BİST)'da işlem gören ve otomotiv sektöründe faaliyet gösteren X işletmesinin finansal tablolarından yararlanılmıştır. Karşılaştırmalı olarak hazırlanan tabloların cari dönem verilerinden istifade edilecektir. Söz konusu işletmenin yasal vergi mevzuatına göre hazırlanmış 2013 yılı dönem sonu bilançosu aşağıdaki gibidir.

Tablo 1.3:X İşletmesi 31.12.2013 Tarihli Karşılaştırmalı Dönem Sonu Bilançosu

|     | BİLANÇO <sup>85</sup>                    | ÖNCEKİ DÖNEM         | CARİ DÖNEM           |
|-----|--|----------------------|----------------------|
|     | AKTİF (VARLIKLAR)                        | 31.12.2012           | 31.12.2013           |
| 1   | <b>I-DÖNEN VARLIKLAR</b>                 |                      |                      |
| 10  | <b>A-Hazır Değerler</b>                  | <b>22.021.805,29</b> | <b>5.353.636,46</b>  |
| 100 | 1-Kasa                                   | 5.999,23             | 11.973,30            |
| 101 | 2-Alınan Çekler                          |                      |                      |
| 102 | 3-Bankalar                               | 22.015.806,06        | 5.341.663,16         |
| 103 | 4-Verilen Çekler ve Ödeme Emirleri (-)   |                      |                      |
| 11  | <b>B-Menkul Kıymetler</b>                |                      | <b>6.310.268,42</b>  |
| 110 | 0-Hisse Senetleri                        |                      | 254.550,84           |
| 111 | 1-Özel Kesim Tahvil Senet ve Bonoları    |                      | 6.055.717,58         |
| 112 | 3-Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları  |                      |                      |
| 12  | <b>C-Ticari Alacaklar</b>                | <b>51.198.141,42</b> | <b>54.392.782,02</b> |
| 120 | 1-Alicılar                               | 1.619.614,45         | 22.888.757,68        |
| 121 | 2-Alacak Senetleri                       | 49.525.779,17        | 31.389.610,04        |
| 126 | 5-Verilen Depozito Ve Teminatlar         | 5.389,80             | 67.056,30            |
| 127 | 6-Diğer Ticari Alacaklar                 | 47.358,00            | 47.358,00            |
| 128 | 7-Şüpheli Ticari Alacaklar               |                      |                      |
| 129 | 8-Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-) |                      |                      |
| 13  | <b>D-Diğer Alacaklar</b>                 | <b>22.109.937,37</b> | <b>5.601.973,40</b>  |
| 131 | 1-Ortaklardan Alacaklar                  | 1.093.713,59         |                      |
| 132 | 2-İştiraklerden Alacaklar                |                      |                      |

<sup>85</sup> X İşletmesinin muhasebe departmanından alınmıştır. (20.07.2014)

|     | DÖNEM  | 31.12.2012            | 31.12.2013            |
|-----|--|-----------------------|-----------------------|
| 133 | 3-Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar                     |                       |                       |
| 135 | 4-Personelden Alacaklar                              | 82.202,73             | 174.364,60            |
| 136 | 5-Diğer Çeşitli Alacaklar                            | 20.934.021,05         | 5.427.608,80          |
| 15  | <b>E-Stoklar</b>                                     | <b>72.430.820,24</b>  | <b>100.990.237,23</b> |
| 150 | 1-İlk Madde Ve Malzeme                               | 50.860.137,53         | 70.337.423,33         |
| 151 | 2-Yarı Mamüller-Üretim                               | 3.475.390,86          | 5.512.111,43          |
| 152 | 3-Mamüller   | 11.508.865,14         | 6.127.258,36          |
| 153 | 4-Ticari Mallar                                      |                       |                       |
| 157 | 5-Diğer Stoklar                                      | 1.450.860,00          | 712.541,41            |
| 159 | 7-Verilen Sipariş Avansları                          | 5.135.566,71          | 18.300.902,70         |
| 17  | <b>F-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri</b> |                       |                       |
| 170 | 1-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri        |                       |                       |
| 172 | 3-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Maliyetleri        |                       |                       |
| 178 | 8-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı    |                       |                       |
| 179 | 9-Taşeronlara Verilen Avanslar                       |                       |                       |
| 18  | <b>G-Gelecek Aylara Ait Giderl.ve Gel.Tahakkukl.</b> | <b>1.920.789,66</b>   | <b>420.314,79</b>     |
| 180 | 1-Gelecek Aylara Ait Giderler                        | 1.920.789,66          | 420.314,79            |
| 181 | 2-Gelir Tahakkukları                                 |                       |                       |
| 19  | <b>H-Diğer Dönen Varlıklar</b>                       | <b>10.047.990,37</b>  | <b>28.948.063,84</b>  |
| 190 | 1-Devreden Katma Değer Vergisi                       | 9.938.439,19          | 24.526.268,56         |
| 192 | 2-Diğer Katma Değer Vergisi                          | 84.091,83             | 261,88                |
| 193 | 3-Peşin Ödenen Vergiler                              |                       | 4.413.012,85          |
| 195 | 5-İş Avansları                                       | 25.459,35             | 8.520,55              |
| 196 | 6-Personel Avansları                                 |                       |                       |
| 197 | 7-Sayım ve Tesellüm Noksanları                       |                       |                       |
|     | <b>DÖNEN VARLIKLAR TOPLAMI</b>                       | <b>179.729.484,35</b> | <b>202.017.276,16</b> |
| 2   | <b>II-DURAN VARLIKLAR</b>                            |                       |                       |
| 20  | <b>A-Ticari Alacaklar</b>                            |                       |                       |
| 220 | 1-Alıcılar   |                       |                       |
| 221 | 2-Alacak Senetleri                                   |                       |                       |
| 226 | 5-Verilen Depozito Ve Teminatlar                     |                       |                       |
| 23  | <b>B-Diğer Alacaklar</b>                             |                       |                       |
| 236 | 6-Diğer Çeşitli Alacaklar                            |                       |                       |
| 24  | <b>C-Mali Duran Varlıklar</b>                        |                       |                       |
| 240 | 1-Bağlı Menkul Kıymetler                             |                       |                       |
| 242 | 3-İştirakler   |                       |                       |



|     | <b>DÖNEM</b>   | <b>31.12.2012</b>     | <b>31.12.2013</b>     |
|-----|--|-----------------------|-----------------------|
| 243 | 4-İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)                    |                       |                       |
| 245 | 6-Bağlı Ortaklıklar                                      |                       |                       |
| 246 | 7-Bağlı Ortaklıklara Sermaye Taahhütleri (-)             |                       |                       |
| 248 | 9-Diğer Mali Duran Varlıklar                             |                       |                       |
| 25  | <b>D-Maddi Duran Varlıklar</b>                           | <b>103.732.023,38</b> | <b>32.726.880,33</b>  |
| 250 | 1-Arazi Ve Arsalar                                       | 2.255.237,84          | 2.669.774,14          |
| 251 | 2-Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri                         | 2.520,00              | 2.520,00              |
| 252 | 3-Binalar  | 8.496.671,50          | 12.028.641,12         |
| 253 | 4-Tesis, Makine Ve Cihazlar                              | 39.079.214,67         | 43.868.334,13         |
| 254 | 5-Taşıtlar   | 2.197.478,75          | 2.791.981,37          |
| 255 | 6-Demirbaşlar  | 2.574.877,32          | 8.336.457,72          |
| 256 | 7-Diğer Maddi Duran Varlıklar                            |                       |                       |
| 257 | 8-Birikmiş Amortismanlar (-)                             | -31.105.797,85        | -36.970.828,15        |
| 258 | 9-Yapılmakta Olan Yatırımlar                             | 2.595.175,45          |                       |
| 259 | 10-Verilen Avanslar                                      | 77.636.645,70         |                       |
| 26  | <b>E-Maddi Olmayan Duran Varlıklar</b>                   | <b>1.750.646,17</b>   | <b>8.160.531,66</b>   |
| 260 | 1-Haklar   | 2.820.630,32          | 2.820.630,32          |
| 263 | 2-Araştırma ve Geliştirme Giderleri                      |                       | 8.760.019,09          |
| 264 | 5-Özel Maliyetler  | 308.184,57            | 702.708,86            |
| 267 | 5-Diğer Maddi Olmayan Duran Varlık                       | 11.072,58             | 11.072,58             |
| 268 | 7-Birikmiş Amortismanlar (-)                             | -1.696.047,79         | -4.133.899,19         |
| 269 | 8-Verilen Avanslar                                       | 306.806,49            |                       |
| 28  | <b>G-Gelecek Yıllara Ait Giderl.ve Gel.Tahakkukl.</b>    | <b>1.663.219,86</b>   | <b>360.143,96</b>     |
| 280 | 1-Gelecek Yıllara Ait Giderler                           | 1.663.219,86          | 360.143,96            |
| 29  | <b>H-Diğer Duran Varlıklar</b>                           |                       |                       |
| 295 | 5-Peşin Ödenen Vergi Ve Fonlar                           |                       |                       |
|     | <b>DURAN VARLIKLAR TOPLAMI</b>                           | <b>107.145.889,41</b> | <b>41.247.555,95</b>  |
|     | <b>AKTİF (VARLIKLAR) TOPLAMI</b>                         | <b>286.875.373,76</b> | <b>243.264.832,11</b> |
|     |  | <b>ÖNCEKİ DÖNEM</b>   | <b>CARİ DÖNEM</b>     |
|     | <b>PASİF (KAYNAKLAR)</b>                                 | <b>31.12.2012</b>     | <b>31.12.2013</b>     |
| 3   | <b>I-KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>                   |                       |                       |
| 30  | <b>A-Mali Borçlar</b>                                    | <b>6.229.505,69</b>   | <b>798.733,84</b>     |
| 300 | 1-Banka Kredileri  | 6.229.505,69          | 798.733,84            |
| 301 | 2-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar                |                       |                       |
| 302 | 3-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-) |                       |                       |

|     | DÖNEM  | 31.12.2012    | 31.12.2013     |
|-----|--|---------------|----------------|
| 303 | 4-Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri          |               |                |
| 309 | 9-Diğer Mali Borçlar   |               |                |
| 32  | B-Ticari Borçlar   | 80.300.016,63 | 32.191.770,17  |
| 320 | 1-Satıcılar  | 18.696.351,18 | 31.344.880,15  |
| 321 | 2-Borç Senetleri   | 34.879.216,87 | 333.725,74     |
| 326 | 4-Alınan Depozito Ve Teminatlar                                  |               |                |
| 329 | 5-Diğer Ticari Borçlar   | 26.724.448,58 | 513.164,28     |
| 33  | C-Diğer Borçlar  | 465.871,96    | 544.863,59     |
| 331 | 1-Ortaklara Borçlar  |               |                |
| 332 | 2-İştiraklere Borçlar  |               |                |
| 333 | 3-Bağlı Ortaklıklara Borçlar                                     |               |                |
| 335 | 4-Personele Borçlar  | 465.871,96    | 544.863,59     |
| 336 | 5-Diğer Çeşitli Borçlar  |               |                |
| 34  | D-Alınan Avanslar  | 2.284.709,34  |                |
| 340 | 1-Alınan Sipariş Avansları                                       | 2.284.709,34  |                |
| 35  | E-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedeşl.                      |               |                |
| 350 | 1-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedeşl.                      |               |                |
| 357 | 2-Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakedeşl.                      |               |                |
| 358 | 3-Yıllara Yaygın İnşaat Enflasyon Düzeltme Hesabı                |               |                |
| 36  | F-Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler                          | 4.542.311,02  | 5.140.110,17   |
| 360 | 1-Ödenecek Vergi Ve Fonlar                                       | 7.748,09      | 4.630.089,89   |
| 361 | 2-Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri                           | 262.168,00    | 327.843,57     |
| 368 | 3-Vad.Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitdiril.Vergi Ve Diğ.Yükümlü.   | 4.269.389,93  | 179.422,61     |
| 369 | 4-Ödenecek Diğer Yükümlülükler                                   | 3.005,00      | 2.754,10       |
| 37  | G-Borç ve Gider Karşılıkları                                     | 8.260.962,51  | 5.175.141,55   |
| 370 | 1-Dönem Karı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları        | 8.260.962,51  | 15.686.776,61  |
| 371 | 2-Dönem Karınının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-) |               | -10.511.635,06 |
| 38  | H-Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları              |               |                |
| 380 | 1-Gelecek Aylara Ait Gelirler                                    |               |                |

|     | DÖNEM  | 31.12.2012            | 31.12.2013           |
|-----|--|-----------------------|----------------------|
| 381 | 2-Gider Tahakkukları                                     |                       |                      |
| 39  | I-Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar                    | 84.091,82             | 261,88               |
| 392 | 2-Diğer KDV  | 84.091,82             | 261,88               |
| 397 | 3-Sayım ve Tesellüm Fazlaları                            |                       |                      |
| 399 | 5-Diğer Çeşitli Yab.Kaynaklar                            |                       |                      |
|     | <b>KISA VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>             | <b>102.167.468,97</b> | <b>43.850.881,20</b> |
| 4   | <b>II-UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR</b>                  |                       |                      |
| 40  | A-Mali Borçlar   | 18.612.225,54         | 2.466.845,73         |
| 400 | 1-Banka Kredileri  | 18.612.225,54         | 2.466.845,73         |
| 401 | 2-Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar                |                       |                      |
| 402 | 3-Ertelenmiş Finansal Kiralama Borçlanma Maliyetleri (-) |                       |                      |
| 409 | 7-Diğer Mali Borçlar                                     |                       |                      |
| 42  | B-Ticari Borçlar   |                       |                      |
| 420 | 1-Satıcılar  |                       |                      |
| 421 | 2-Borç Senetleri   |                       |                      |
| 426 | 4-Alınan Depozito Ve Teminatlar                          |                       |                      |
| 429 | 5-Diğer Ticari Borçlar                                   |                       |                      |
| 43  | C-Diğer Borçlar  |                       |                      |
| 436 | 4-Diğer Çeşitli Borçlar                                  |                       |                      |
| 440 | 1-Alınan Sipariş Avansları                               |                       |                      |
| 47  | E-Borç ve Gider Karşılıkları                             |                       |                      |
| 472 | 1-Kıdem Tazminatı Karşılığı                              |                       |                      |
| 48  | F-Gelecek Yıllara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları     |                       |                      |
| 480 | 1-Gelecek Yıllara Ait Gelirler                           |                       |                      |
| 481 | 2-Gider Tahakkukları                                     |                       |                      |
|     | <b>UZUN VADELİ YABANCI KAYNAKLAR TOPLAMI</b>             | <b>18.612.225,54</b>  | <b>2.466.845,73</b>  |
| 5   | <b>III-ÖZ KAYNAKLAR</b>                                  |                       |                      |
| 50  | A-Ödenmiş Sermaye  | 115.000.000,00        | 115.000.000,00       |
| 500 | 1-Sermaye  | 115.000.000,00        | 115.000.000,00       |
| 501 | 2-Ödenmemiş Sermaye (-)                                  |                       |                      |
| 502 | 3-Sermaye Düzeltmesi Olumlu Farkları                     |                       |                      |
| 52  | B-Sermaye Yedekleri                                      | 26.241.623,56         | 18.123.721,59        |

|     | DÖNEM                            | 31.12.2012            | 31.12.2013            |
|-----|----------------------------------|-----------------------|-----------------------|
| 520 | 1-Hisse Senedi İhraç Piriimi     | 26.241.623,56         | 18.123.721,59         |
| 54  | C-Kar Yedekleri                  | 85.575,85             | 6.222.957,66          |
| 540 | 1-Yasal Yedekler                 | 85.575,85             | 3.954.094,53          |
| 542 | 3-Olağanüstü Yedekler            |                       | 2.268.863,13          |
| 549 | 5-Özel Fonlar                    |                       |                       |
| 57  | D-Geçmiş Yıllar Karları          |                       |                       |
| 570 | 1-Geçmiş Yıllar Karları          |                       |                       |
| 58  | E-Geçmiş Yıllar Zararları(-)     | -8.117.901,97         |                       |
| 580 | 1-Geçmiş Yıllar Zararları (-)    | -8.117.901,97         |                       |
| 59  | F-Dönem Net Karı (Zararı)        | 32.886.381,81         | 57.600.425,93         |
| 590 | 1-Dönem Net Karı                 | 32.886.381,81         | 57.600.425,93         |
| 591 | 2-Dönem Net Zararı (-)           |                       |                       |
|     |                                  |                       |                       |
|     |                                  |                       |                       |
|     |                                  |                       |                       |
|     |                                  |                       |                       |
|     |                                  |                       |                       |
|     | <b>ÖZKAYNAKLAR TOPLAMI</b>       | <b>166.095.679,25</b> | <b>196.947.105,18</b> |
|     | <b>PASİF (KAYNAKLAR) TOPLAMI</b> | <b>286.875.373,76</b> | <b>243.264.832,11</b> |

Kaynak: X İşletmesi Muhasebe Bölümü Kayıtlarından Alınmıştır.

Yukarıda verilen 2013 yılı cari dönem bilançosunun UFRS ile karşılaştırılması esnasında ortaya çıkan benzerlik ve farklılıklar ve hesap planlarının karşılaştırılması bütün hesap grupları için ele alınacaktır.

### 3.1. Dönen Varlıklar

#### 3.1.1. Hazır Değerler

Vergi Usul Kanunu (VUK) kapsamında hazırlanan bilançonun hazır değerler<sup>86</sup> başlığı altında yer alan hesaplar UFRS'ye göre düzenlenen bilançoda (Finansal Durum Tablosu) "Nakit ve Nakit Benzerleri<sup>87</sup>" başlığı altında toplanmıştır. Bu başlığın detayları dipnotlarda açıklanır. Bu hesap grupları aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir:

| KLASİK HESAP PLANI                       | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                  |
|--|--|
| <b>10 Hazır Değerler</b>                 | <b>10 Nakit Ve Nakit Benzerleri</b>        |
| 100 Kasa                                 | 100 Kasa                                   |
| 101 Alınan Çekler                        | 101 Alınan Çekler                          |
| 102 Bankalar                             | 102 Bankalar                               |
| 103 Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri (-) | 103 Verilen Çekler Ve Ödeme Emirleri (-)   |
| 104                                      | 104  |
| 105                                      | 105 Nakit Benzeri Yatırımlar               |
| 106                                      | 106 Banka Garantili Kart Alacakları        |
| 107                                      | 107  |
| 108 Diğer Hazır Değerler                 | 108 Diğer Nakit ve Nakit Benzeri Varlıklar |
| 109                                      | 109 Banka Limit Kullanımları               |

<sup>86</sup> Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (Tek Düzen Hesap Planı)

<sup>87</sup> Hesap Planı Uygulama Genel Tebliği Taslağı ([www.esmmmo.org.tr](http://www.esmmmo.org.tr) (15.08.2014))

### 3.1.2. Menkul Kıymetler

Menkul kıymetler hesap grubunda yer alan hesaplar UFRS ile uyumlu bilançoda "Finansal Yatırımlar" başlığı altında toplanmıştır. Hisse senetleri hesabındaki değer artışları klasik bilançoda söz konusu hesapta takip edilirken, UFRS bilançoda kar/zarar hesabında takip edilmektedir. Ayrıca özel ya da kamu kesim tahvil senet ve bonoları hesabının uzun vadeli (bir yılı aşkın) olması durumunda bu hesaplar UFRS ile uyumlu bilançoda duran varlıklar kısmının diğer alacaklar bölümünde raporlanır. Bu hesap grupları aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir:

| KLASİK HESAP PLANI                                 | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                        |
|--|--|
| <b>11 Menkul Kıymetler</b>                         | <b>11- Finansal Varlıklar (Menkul Kıymetler)</b> |
| 110 Hisse Senetleri                                | 110 Gerçeğe Uygun Değer Farkı                    |
| 111 Özel Kesim Tahvil, Senet Ve Bonoları           | Kâr - Zarara Yansıtılan Finansal                 |
| 112 Kamu Kesimi Tahvil, Senet Ve Bonoları          | Varlıklar  |
| 113  | 111 Gerçeğe Uygun Değer Farkı                    |
| 114  | Özkaynaklara Yansıtılan Finansal                 |
| 115  | Varlıklar  |
| 116  | 112 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen               |
| 117  | Finansal Varlıklar                               |
| 118 Diğer Menkul Kıymetler                         | 113 Maliyetle Ölçülen Finansal                   |
| 119 Menkul Kıymetler Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) | Varlıklar  |
|  | 114  |
|  | 115  |
|  | 116 Türev Finansal Varlıklar                     |
|  | 117  |
|  | 118  |
|  | 119 Finansal Varlıklar Değer                     |
|  | Düşüklüğü Karşılıkları (-)                       |

### 3.1.3. Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar

Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar hesap grupları altında yer alan hesaplar UFRS ile uyumlu bilançoda Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar başlıkları altında, ilişkili taraflardan ticari alacaklar ve ilişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar olarak isimlendirilir ve hesapların detayları dipnotlarda açıklanır<sup>88</sup>. İki bilanço karşılaştırıldığında aynı hesapların tutarlarında küçük farklılıklar ortaya çıkabilir. Bunun sebebi ise, UFRS ile uyumlu finansal raporlama yapan bağımsız denetim firmaları dönemin son birkaç gününde yapılan işlemlerin kaydını satışa konu malzemenin teslimi bir sonraki döneme kaydığından dolayı bir sonraki dönemin finansal raporlarına aktarmaktadır.

Bu grupta, iki bilanço arasında karşımıza çıkabilecek farklılıklardan bir diğeri de; UFRS ile uyumlu bilançonun hazırlanmasında bağımsız denetçilerin şüpheli durumdaki alacaklara, karşılık ayırmasına karşın, VUK'a göre hazırlanmış (işletmenin muhasebe bölümü personeli tarafından) bilançoda bu alacakların tahsiline kesin gözüyle bakılıyorsa bunlar için karşılık ayırma gereği duyulmaz. Örneğimizde de bu durum gerçekleşmiştir. Bu hesap grupları aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

---

<sup>88</sup> TMS 1, pr78.

| KLASİK HESAP PLANI                                    | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI  |
|---|--|
| <b>12 Ticari Alacaklar</b>                            | <b>12 Ticari Alacaklar (Esas Faaliyetlerden Alacaklar)</b>             |
| 120 Alıcılar  | 120 Alıcılar   |
| 121 Alacak Senetleri                                  | 121 Alacak Senetleri   |
| 122 Alacak Senetleri Reeskontu (-)                    | 122 İleri Tarihli Çekler   |
| 123   | 123 Kredi Kartlarından Alacaklar                                       |
| 124 Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-) | 124 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet Alacakları                      |
| 125   | 125 İş Sahibine Yansıtılacak Maliyetlerden Alacaklar                   |
| 126 Verilen Depozito Ve Teminatlar                    | 126 Diğer Esas Faaliyetlerden Alacaklar                                |
| 127 Diğer Ticari Alacaklar                            | 127 Şüpheli Esas Faaliyet Alacakları                                   |
| 128 Şüpheli Ticari Alacaklar                          | 128 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet Alacakları Reeskontu) (-) |
| 129 Şüpheli Ticari Alacaklar Karşılığı (-)            | 129 Şüpheli Esas Faaliyet Alacakları Karşılıkları (-)                  |

| KLASİK HESAP PLANI                 | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI  |
|------------------------------------|--|
| <b>13 Diğer Alacaklar</b>          | <b>13 İlişkili Taraflardan Alacaklar</b>                                     |
| 130                                | 130 Ortaklardan Alacaklar  |
| 131 Ortaklardan Alacaklar          | 131 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar   |
| 132 İştiraklerden Alacaklar        | 132 İştiraklerden Alacaklar  |
| 133 Bağlı Ortaklıklardan Alacaklar | 133 İş Ortaklıklarından Alacaklar  |
| 134                                | 134 Merkez ve Şubelerden Alacakları  |
| 135 Personelden Alacaklar          | 135 Kilit Personelden Alacaklar  |
| 136 Diğer Çeşitli Alacaklar        | 136 Diğer İlişkili Taraflardan Alacaklar                                     |
| 137                                | 137 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar                                   |
| 138                                | 138 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (İlişkili Taraflardan Alacaklar Reeskontu) (-) |
| 139                                | 139 İlişkili Taraflardan Şüpheli Alacaklar Karşılıkları (-)                  |



### 3.1.4. Stoklar

Stoklar grubunun içeriği iki standart (VUK ve UFRS) için de benzerlik göstermektedir. TMS 2 Stoklar standardına göre, stoklar başlığı altında ticari mal, ilk madde malzeme, yarı mamul ve mamul sınıfları yer alır. Verilen Sipariş Avansları hesabı UFRS bilanço dipnotlarında Yoldaki Mallar olarak adlandırılır. Bu hesap grupları aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                     | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                 |
|--|---|
| <b>15 Stoklar</b>                      | <b>15 Stoklar</b>                         |
| 150 İlk Madde Ve Malzeme               | 150 İlk Madde Ve Malzeme                  |
| 151 Yarı Mamuller - Üretim             | 151 Yarı Mamuller – Üretim                |
| 152 Mamuller                           | 152 Mamuller                              |
| 153 Ticari Mallar                      | 153 Ticari Mallar                         |
| 154                                    | 154 Tamamlanmamış Hizmet                  |
| 155                                    | Maliyetleri                               |
| 156                                    | 155 Tamamlanmış Hizmet Maliyetleri        |
| 157 Diğer Stoklar                      | 156 Yoldaki Stoklar                       |
| 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-) | 157 Diğer Stoklar                         |
| 159 Verilen Sipariş Avansları          | 158 Stok Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) |
|  | 159 Verilen Sipariş Avansları             |

### 3.1.5. Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gelir Tahakkukları

Bu grupta iki standart için söz konusu farklılıklar aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                                       | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                                |
|--|--|
| <b>18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gel. Tahakkukl.</b> | <b>18 Gelecek Aylara Ait Giderler ve Gel. Tahakkukl.</b> |
| 180 Gelecek Aylara Ait Giderler                          | 180 Gelecek Aylara Ait Giderler                          |
| 181 Gelir Tahakkukları                                   | 181  |
| 182 Mamuller   | 182 Önceden Yapılan İşler                                |
| 183 Ticari Mallar  | 183  |
| 184  | 184 Ertelenmiş Giderler                                  |
| 185  | 185 Gelir Tahakkukları                                   |
| 186  | 186 Hakedişe Bağlanacak İşlerden Gelir Tahakkukları      |
| 187 Diğer Stoklar  | 187  |
| 188 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)                   | 188  |
| 189 Verilen Sipariş Avansları                            | 189  |

### 3.1.6. Diğer Dönen Varlıklar

Diğer Dönen Varlıklar grubunda UFRS bilançoda klasik bilançoya ek olarak personel avansları, diğer çeşitli dönen varlıklar ve satış amacıyla elde tutulan duran varlıklar ve durdurulan faaliyetler hesapları yer almaktadır. Bu hesap grupları aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                      | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI           |
|---|-------------------------------------|
| <b>19 Diğer Dönen Varlıklar</b>         | <b>17 Diğer Dönen Varlıklar</b>     |
| 190 Devreden Katma Değer Vergisi        | 170 Devreden Katma Değer Vergisi    |
| 191 İndirilecek Katma Değer Vergisi     | 171 İndirilecek Katma Değer Vergisi |
| 192 Diğer Katma Değer Vergisi           | 172 Diğer Katma Değer Vergisi       |
| 193 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar     | 173 Peşin Ödenen Vergiler Ve Fonlar |
| 194                                     | 174                                 |
| 195 İş Avansları                        | 175 İş Avansları                    |
| 196 Personel Avansları                  | 176 Personel Avansları              |
| 197 Sayım Ve Tesellüm Noksanları        | 177 Sayım Ve Tesellüm Noksanları,   |
| 198 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar       | 178 Diğer Çeşitli Dönen Varlıklar   |
| 199 Diğer Dönen Varlıklar Karşılığı (-) | 179                                 |

### 3.1.7. Canlı Varlıklar

Canlı Varlıklar VUK bilançoda yer almamakta fakat UFRS bilançoda dönen varlıklar içerisinde bir hesap grubu olarak yer almaktadır. Bu hesap grubu UFRS bilançoda aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

| KLASİK HESAP PLANI | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI   |
|--------------------|---|
|                    | 16- Canlı Varlıklar<br>(Biyolojik Varlıklar)<br>160 Tarla Bitkileri<br>161 Bahçe Bitkileri<br>162 Büyükbaş Hayvanlar<br>163 Küçükbaş Hayvanlar<br>164 Kanatlı Hayvanlar<br>165 Su Hayvanları<br>166 Diğer Canlı Varlıklar<br>167 Canlı Varlıklar Değer Düşüklüğü<br>Karşılıkları(-)<br>168<br>169 Verilen Sipariş Avansları |

### 3.2. Duran Varlıklar

#### 3.2.1. Ticari ve Diğer Alacaklar

Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar hesap grupları altında yer alan hesaplar UFRS ile uyumlu bilançoda Ticari Alacaklar ve Diğer Alacaklar başlıkları altında, ilişkili taraflardan ticari alacaklar ve ilişkili olmayan taraflardan ticari alacaklar olarak isimlendirilir ve hesapların detayları dipnotlarda gösterilir. Bu hesap grupları aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                                     | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI  |
|--|--|
| 22 Ticari Alacaklar                                    | Esas (Ticari) ve Diğer Alacaklar                                       |
| 220 Alıcılar   | 200 Alıcılardan Esas Faaliyet Alacakları                               |
| 221 Alacak Senetleri                                   | 201 İlişkili Taraflardan Esas Faaliyet Alacakları                      |
| 222 Alacak Senetleri Reeskontu (-)                     | 202 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Esas Faaliyet Alacakları Reeskontu) (-) |
| 223  | 203 Şüpheli Esas Faaliyet Alacakları Karşılıkları (-)                  |
| 224- Kazanılmamış Finansal Kiralama Faiz Gelirleri (-) | 204 Verilen Depozito Ve Teminatlar                                     |
| 225  | 205 Vergi Dairelerinden Alacaklar                                      |
| 226 Verilen Depozito Ve Teminatlar                     | 206 Diğer Personelden Alacaklar  |
| 227  | 207 Diğer Çeşitli Alacaklar  |
| 228  | 208 Ertelenmiş Faiz Gelirleri (Diğer Alacaklar Reeskontu) (-)          |
| 229 Şüpheli Alacaklar Karşılığı (-)                    | 209 Şüpheli Diğer Alacaklar Karşılıkları (-)                           |

### 3.2.2. Mali Duran Varlıklar

Mali Duran Varlıklar hesap grubu UFRS bilançoda Finansal Duran Varlıklar olarak adlandırılmaktadır. Bu hesap grupları arasındaki farklar aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                        | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI          |
|---|------------------------------------|
| 24 Mali Duran Varlıklar                   | 24 Finansal Yatırımlar             |
| 240. Bağlı Menkul Kıymetler               | 220 Gerçeğe Uygun Değer Farkı Kar- |
| 241. Bağlı Menkul Kıymetler Değer         | Zarara Yansıtılan Finansal         |
| Düşüklüğü Karşılığı (-)                   | Yatırımlar                         |
| 242. İştirakler                           | 221 Gerçeğe Uygun Değer Farkı      |
| 243. İştiraklere Sermaye Taahhütleri (-)  | Özkaynaklara Yansıtılan Finansal   |
| 244. İştirakler Sermaye Payları Değer     | Yatırımlar                         |
| Düşüklüğü Karşılığı (-)                   | 222 İtfa Edilmiş Maliyetle Ölçülen |
| 245. Bağlı Ortaklıklar                    | Finansal Yatırımlar                |
| 246. Bağlı Ortaklıklara Sermaye           | 223 Maliyetle Ölçülen Önemli Etki  |
| Taahhütleri (-)                           | Taşımayan Yatırımlar               |
| 247. Bağlı Ortaklıklar Sermaye Payları    | FINANSAL VARLIKLAR                 |
| Değer Düşüklüğü Karşılığı(-)              | 224 Önemli Etki Taşıyan İştirakler |
| 248. Diğer Mali Duran Varlıklar           | 225 İş Ortaklıkları                |
| 249. Diğer Mali Duran Varlıklar Karşılığı | 226 Bağlı Ortaklıklar              |
| (-)                                       | 227 Türev Finansal Varlıklar       |
|   | 228 Finansal Yatırımlar Sermaye    |
|   | Taahhütleri (-)                    |
|   | 229 Finansal Yatırımlar Değer      |
|   | Düşüklüğü Karşılıkları(-)          |

### 3.2.3. Maddi Duran Varlıklar

TMS 16 standardına göre düzenlenen Maddi duran varlıklar hesap grubunun klasik bilanço ve UFRS bilanço karşılaştırması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                 | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                                  |
|------------------------------------|--|
| 25 Maddi Duran Varlıklar           | 25 Maddi Duran Varlıklar                                   |
| 250 Arazi Ve Arsalar               | 250 Arazi ve Arsalar                                       |
| 251 Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri | 251 Yer Altı Ve Yer Üstü Düzenleri                         |
| 252 Binalar                        | 252 Binalar  |
| 253 Tesis, Makine Ve Cihazlar      | 253 Tesis, Makine Ve Cihazlar                              |
| 254 Taşıtlar                       | 254 Taşıtlar   |
| 255 Demirbaşlar                    | 255 Demirbaşlar ve Diğer Maddi Duran Varlıklar             |
| 256 Diğer Maddi Duran Varlıklar    | 256 Maddi Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) |
| 257 Birikmiş Amortismanlar (-)     | 257 Birikmiş Amortismanlar (-)                             |
| 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar     | 258 Yapılmakta Olan Yatırımlar                             |
| 259 Verilen Avanslar               | 259 Verilen Avanslar                                       |

### 3.2.4. Maddi Olmayan Duran Varlıklar

TMS 38 kapsamında düzenlenen Maddi Olmayan Duran Varlıklar ve TMS 3 kapsamında düzenlenen Şerefiyelerin klasik bilanço ve UFRS bilanço karşılaştırması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                      | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI  |
|---|--|
| 26 Maddi Olmayan Duran Varlıklar        | 26 Şerefiye Ve Maddi Olmayan Duran Varlıklar                       |
| 260 Haklar                              | 260 Şerefiye   |
| 261 Şerefiye                            | 261 Haklar   |
| 262 Kuruluş ve Örgütlenme Giderleri     | 262 Ortak Mülkiyetli Varlıkların Kullanım Hakları                  |
| 263 Araştırma ve Geliştirme Giderleri   | 263 Geliştirme Maliyetleri   |
| 264 Özel Maliyetler                     | 264 TV Programları, Sinema Filmleri                                |
| 265 Demirbaşlar                         | 265 Bilgisayar Yazılımları ve Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar  |
| 266                                     | 266 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) |
| 267 Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar | 267 Birikmiş Amortismanlar (-)                                     |
| 268 Birikmiş Amortismanlar (-)          | 268 Yapımı Devam Eden Maddi Olmayan Duran Varlık Yatırımları       |
| 269 Verilen Avanslar                    | 269 Verilen Avanslar   |

### 3.2.5. Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar

TFRS 6 standardına göre düzenlenmiş Özel Tükenmeye Tabi Varlıkların (Yer Altı Kaynaklarının Araştırma ve Değerlendirilme Maliyetleri) klasik bilanço ve UFRS bilanço karşılaştırması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                   | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI  |
|--------------------------------------|--|
| 27 Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar     | 27 Yer altı Kaynaklarının Araştırma ve Değerlendirilme Maliyetleri (Özel Tükenmeye Tabi Varlıklar) |
| 270                                  |  |
| 271 Arama Giderleri                  |  |
| 272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri | 270  |
| 273                                  | 271 Arama Giderleri  |
| 274                                  | 272 Hazırlık ve Geliştirme Giderleri   |
| 275                                  | 273  |
| 276                                  | 274  |
| 277 Diğer Özel Tükenmeye Varlıklar   | 275 Diğer Yer Altı Kaynaklarının Araştırma ve Geliştirme Maliyetleri                               |
| 278 Birikmiş Tükenme Payları (-)     | 276 Yer Altı Kaynakları Araştırma ve Değerlendirme Maliyeti Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-)       |
| 279 Verilen Avanslar                 | 277 Birikmiş Amortismanlar (-)   |
|                                      | 278  |
|                                      | 279 Verilen Avanslar   |



### 3.2.6. Diğer Duran Varlıklar

Diğer Duran Varlıklar hesap grubunun klasik bilanço ve UFRS bilanço karşılaştırması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                                     | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                                  |
|--|--|
| 29 Diğer Duran Varlıklar                               | 29 Diğer Duran Varlıklar                                   |
| 290  | 290  |
| 291 Gelecek Yıllarda İndirilecek Katma Değer Vergisi   | 291  |
| 292 Diğer Katma Değer Vergisi                          | 292 Diğer KDV  |
| 293 Gelecek Yıllar İhtiyacı Stoklar                    | 293 Peşin Ödenen Vergiler ve Fonlar                        |
| 294 Elden Çıkarılacak Stoklar Ve Maddi Duran Varlıklar | 294 Elden Çıkarılacak Stoklar ve Maddi Duran Varlıklar     |
| 295  | 295  |
| 296  | 296  |
| 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar                      | 297 Diğer Çeşitli Duran Varlıklar                          |
| 298 Stok Değer Düşüklüğü Karşılığı (-)                 | 298 Diğer Duran Varlıklar Değer Düşüklüğü Karşılıkları (-) |
| 299 Birikmiş Amortismanlar (-)                         | 299 Birikmiş Amortismanlar                                 |

### 3.3. Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

#### 3.3.1. Mali Borçlar

Mali Borçlar hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında Finansal Borçlar olarak isimlendirilmektedir. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI  | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                                      |
|---|--|
| 30 Mali Borçlar   | 30 Finansal Borçlar  |
| 300 Banka Kredileri                                       | 300 Banka Kredileri  |
| 301   | 301 Finansal Kiralama İşlemlerinden Borçlar                    |
| 302   | 302 Diğer Finans Kuruluşlarına Borçlar                         |
| 303 Uzun Vadeli Kredilerin Anapara Taksitleri Ve Faizleri | 303 Uzun Vadeli Kredilerin Ana Para Taksitleri ve Faizleri     |
| 304 Tahvil Anapara Borç, Taksit Ve Faizleri               | 304 Tahvil Ana Para Taksit ve Faizleri                         |
| 305 Çıkarılmış Bonolar Ve Senetler                        | 305 Çıkarılmış Bonolar ve Senetler                             |
| 306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler                     | 306 Çıkarılmış Diğer Menkul Kıymetler                          |
| 307   | 307 Türev Finansal Borçlar                                     |
| 308 Menkul Kıymet İhraç Farkı (-)                         | 308 Diğer Finansal Borçlar                                     |
| 309 Diğer Mali Borçlar                                    | 309 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Finansal Borçlar Reeskontu) (-) |

### 3.3.2. Ticari Borçlar

Ticari borçlar hesap grubu altında yer alan hesaplar UFRS ile uyumlu bilançoda Ticari borçlar Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar) başlığı altında, ilişkili taraflara ticari borçlar ve ilişkili olmayan taraflara ticari borçlar olarak isimlendirilir ve hesapların detayları dipnotlarda açıklanır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI   |
|-----------------------------------|---|
| 32 Ticari Borçlar                 | 32 Esas Faaliyetlerden Borçlar (Ticari Borçlar)                           |
| 320 Satıcılar                     | 320 Satıcılar   |
| 321 Borç Senetleri                | 321 Borç Senetleri  |
| 322 Borç Senetleri Reeskontu (-)  | 322 Verilen İleri tarihli Çekler  |
| 323                               | 323 Faturası Beklenen Alışlardan  |
| 324                               | Borçlar   |
| 325                               | 324 İlişkili Taraflara Esas Faaliyetlerden                                |
| 326 Alınan Depozito Ve Teminatlar | Borçlar   |
| 327                               | 325   |
| 328                               | 326 Diğer Esas Faaliyetlerden Borçlar                                     |
| 329 Diğer Ticari Borçlar          | 327   |
|                                   | 328   |
|                                   | 329 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Esas Faaliyetlerden Borçlar Reeskontu) (-) |

### 3.3.3. Diğer Borçlar

Diğer Borçlar hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında İlişkili Taraflara Borçlar olarak isimlendirilmektedir. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                     | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI  |
|--|--|
| 33 Diğer Borçlar                       | 33 İlişkili Taraflara Borçlar  |
| 330                                    | 330 Ortaklara Borçlar  |
| 331 Ortaklara Borçlar                  | 331 Bağlı Ortaklıklara Borçlar   |
| 332 İştiraklere Borçlar                | 332 İştiraklere Borçlar  |
| 333 Bağlı Ortaklıklara Borçlar         | 333 İş Ortaklıklarına Borçlar  |
| 334                                    | 334 Merkez ve Şubelere Borçlar   |
| 335 Personele Borçlar                  | 335 Kilit Personele Borçlar  |
| 336                                    | 336 Diğer İlişkili Taraflara Borçlar                                     |
| 337 Diğer Borç Senetleri Reeskontu (-) | 337  |
| 338                                    | 338  |
| 339 Diğer Çeşitli Borçlar              | 339 Ertelenmiş Faiz Giderleri (İlişkili Taraflara Borçlar Reeskontu) (-) |

### 3.3.4 Diğer Borçlar ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar

Bu hesap grubu klasik bilançoda yer almamakta fakat UFRS bilançoda Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar içerisinde bir hesap grubu olarak yer almaktadır. Bu hesap grubu UFRS bilançoda aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

| KLASİK HESAP PLANI | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                                   |
|--------------------|---|
|                    | 34 Diğer Borçlar ve Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar     |
|                    | 340   |
|                    | 341   |
|                    | 342   |
|                    | 343   |
|                    | 344 Alınan Depozito ve Teminatlar                           |
|                    | 345 Diğer Personele Borçlar                                 |
|                    | 346 Diğer Çeşitli Borçlar                                   |
|                    | 347 Sayım ve Tesellüm Fazlaları                             |
|                    | 348 Diğer Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar                     |
|                    | 349 Ertelenmiş Faiz Giderleri (Diğer Borçlar Reeskontu) (-) |

### 3.3.5. Alınan Avanslar

Bu hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında da aynı isimle yer almaktadır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI           | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI    |
|------------------------------|------------------------------|
| 34 Alınan Avanslar           | 35 Alınan Avanslar           |
| 340 Alınan Sipariş Avansları | 350 Alınan Sipariş Avansları |
| 341                          | 351                          |
| 342                          | 352 Alınan Hizmet Avansları  |
| 343                          | 353                          |
| 344                          | 354                          |
| 345                          | 355                          |
| 346                          | 356                          |
| 347                          | 357                          |
| 348                          | 358                          |
| 349 Alınan Diğer Avanslar    | 359 Alınan Diğer Avanslar    |

### 3.3.6. Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler

Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler hesap grubu UFRS ile uyumlu bilançoda Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler başlığı altında yer almaktadır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI   | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI  |
|--|--|
| 36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yükümlülükler   | 36 Ödenecek Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülükler                                   |
| 360 Ödenecek Vergi Ve Fonlar   | 360 Ödenecek Kurumlar Vergisi  |
| 361 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri   | 361 Ödenecek Gelir Vergisi   |
| 362  | 362 Ödenecek KDV   |
| 363  | 363  |
| 364  | 364 Ödenecek Diğer Vergiler  |
| 365  | 365 Ödenecek Sosyal Güvenlik Kesintileri   |
| 366  | 366 Ödenecek Diğer Yasal Yükümlülükler   |
| 367  | 367 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler |
| 368 Vadesi Geçmiş Ertelenmiş Veya Taksitlendirilmiş Vergi Ve Diğer Yükümlülükler | 368 Hesaplanan KDV   |
| 369 Ödenecek Diğer Yükümlülükler   | 369 Tecil ve Terkin Edilmiş KDV  |

### 3.3.7. Borç ve Gider Karşılıkları

Bu hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında da aynı isimle yer almaktadır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI   | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI   |
|--|---|
| 37 Borç ve Gider Karşılıkları                                    | 37 Borç ve Gider Karşılıkları   |
| 370 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları      | 370 Dönem Kârı Vergi Ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları                             |
| 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-) | 371 Dönem Kârının Peşin Ödenen Vergi Ve Diğer Yükümlülükleri (-)                        |
| 372 Kıdem Tazminatı Karşılığı                                    | 372 Kıdem Tazminatı Karşılıkları (Kısa Vadeli Olanlar)                                  |
| 373 Maliyet Giderleri Karşılığı                                  | 373 Çalışanlara Sağlanacak Diğer Faydalara İlişkin Karşılıklar                          |
| 374  | 374 Çeşitli Gider ve Zarar Karşılıkları   |
| 375  | 375 Garanti Yükümlülükleri Karşılıkları   |
| 376  | 376 Maddi Duran Varlıklar Sökme, Restorasyon ve Rehabilitasyon Maliyetleri Karşılıkları |
| 377  | 377 Yeniden Yapılandırma Karşılıkları   |
| 378  | 378 Çevre Düzenleme Karşılıkları  |
| 379 Diğer Borç Ve Gider Karşılıkları                             | 379 Diğer Borç ve Gider Karşılıkları  |

### 3.3.8. Gelecek Aylara Ait Gelirler ve Gider Tahakkukları

Bu hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında da aynı isimle yer almaktadır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                                   | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                             |
|--|---|
| 38 Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları | 38 Gelecek Aylara Ait Gelirler Ve Gider Tahakkukları  |
| 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler                      | 380 Gelecek Aylara Ait Gelirler                       |
| 381 Gider Tahakkukları                               | 381 Yıllara Yaygın İnşaat ve Onarım Hakediş Bedelleri |
| 382  | 382 Alınan Devlet Teşvikleri ve Yardımları            |
| 383  | 383   |
| 384  | 384 Ertelenmiş Gelirler                               |
| 385  | 385 Gider Tahakkukları                                |
| 386  | 386   |
| 387  | 387   |
| 388  | 388   |
| 389  | 389   |

### 3.3.9. Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar

Bu hesap grubu klasik bilançoda yer almamakta fakat UFRS bilançoda Kısa Vadeli Yabancı Kaynaklar içerisinde bir hesap grubu olarak yer almaktadır. Bu hesap grubu UFRS bilançoda aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

| KLASİK HESAP PLANI | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI  |
|--------------------|--|
|                    | 39 Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Borçlar |
|                    | 390 Elden Çıkarılacak Maddi Duran Varlıklara İlişkin Borçlar                             |
|                    | 391  |
|                    | 392  |
|                    | 393 Elden Çıkarılacak İştiraklere İlişkin Borçlar  |
|                    | 394 Elden Çıkarılacak Bağlı Ortaklıklara İlişkin Borçlar                                 |
|                    | 395 Elden Çıkarılacak İş Ortaklıklarına İlişkin Borçlar                                  |
|                    | 396  |
|                    | 397  |
|                    | 398 Durdurulan Bölümlere İlişkin Borçlar   |
|                    | 399 Diğer Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklara İlişkin Borçlar                     |

### 3.4. Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar

Kısa Vadeli Yabancı Kaynakların vadesi bir yılı aşan kısımları Uzun Vadeli Yabancı Kaynaklar bölümünü oluşturmaktadır. Hesap grupları her iki bölüm içinde benzerlik gösterdiğinden Uzun Vadeli Yabancı Kaynakların hesap gruplarına yeniden değinilmemiştir.



### 3.5. Özkaynaklar

#### 3.5.1. Ödenmiş Sermaye

Bu hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında da aynı isimle yer almaktadır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI        | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI      |
|---------------------------|--------------------------------|
| <b>50 Ödenmiş Sermaye</b> | <b>50 Ödenmiş Sermaye</b>      |
| 500 Sermaye               | 500 Sermaye                    |
| 501 Ödenmemiş Sermaye (-) | 501 Ödenmemiş Sermaye (-)      |
| 502                       | 502 Sermaye Düzeltmesi Olumlu  |
| 503                       | Farkları                       |
| 504                       | 503 Sermaye Düzeltmesi Olumsuz |
| 505                       | Farkları (-)                   |
| 506                       | 504                            |
| 507                       | 505                            |
| 508                       | 506                            |
| 509                       | 507                            |
|                           | 508                            |
|                           | 509                            |

### 3.5.2. İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri

Bu hesap grubu klasik bilançoda yer almamakta fakat UFRS bilançoda Özkaynaklar içerisinde bir hesap grubu olarak yer almaktadır. Bu hesap grubu UFRS bilançoda aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

| KLASİK HESAP PLANI | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                                  |
|--------------------|--|
|                    | 51 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri      |
|                    | 510 İşletmenin Geri Satın Alınan Kendi Hisse Senetleri (-) |
|                    | 511  |
|                    | 512  |
|                    | 513  |
|                    | 514  |
|                    | 515  |
|                    | 516  |
|                    | 517  |
|                    | 518  |
|                    | 519  |

### 3.5.3. Sermaye Yedekleri

Bu hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında da aynı isimle yer almaktadır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                             | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                                     |
|--|---|
| <b>52 Sermaye Yedekleri</b>                    | <b>52 Sermaye Yedekleri</b>                                   |
| 520 Hisse Senetleri İhraç Primleri             | 520 Hisse Senetleri İhraç Primleri                            |
| 521 Hisse Senedi İptal Kârları                 | 521 Hisse Senedi İptal Kârları                                |
| 522 M.DV. Yeniden değerlendirme artışları      | 522 Kontrol Gücü Devam Eden Ortaklıkların Hisse Satış Karları |
| 523 İştirakler Yeniden Değerlendirme Artışları | 523   |
| 524  | 524   |
| 525  | 525   |
| 526  | 526   |
| 527  | 527   |
| 528  | 528   |
| 529 Diğer Sermaye Yedekleri                    | 529   |

### 3.5.4. Kâr Yedekleri

Kâr Yedekleri hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında Kâr Yedekleri ve Fonlar ismiyle yer almaktadır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI      | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                               |
|-------------------------|---|
| <b>54 Kâr Yedekleri</b> | <b>54 Kâr Yedekleri ve Fonlar</b>                       |
| 540 Yasal Yedekler      | 540 Yasal Yedekler                                      |
| 541 Statü Yedekleri     | 541 Statü Yedekleri                                     |
| 542 Olağanüstü Yedekler | 542 Genel Kurul Kararına Bağlı Yedekler                 |
| 543                     | 543   |
| 544                     | 544   |
| 545                     | 545 Net Kârdan Ayrılan Özel Amaçlı Fonlar               |
| 546                     | 546 Sermayeye İlave Edilecek Gayri Menkul Satış Kârları |
| 547                     | 547 Sermayeye İlave Edilecek İştirak Satış Kârları      |
| 548 Diğer Kâr Yedekleri | 548 Sabit Kıymet Yenileme Fonları                       |
| 549 Özel Fonlar         | 549 Diğer Kâr Yedekleri                                 |

### 3.5.5. Kar Veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)

Bu hesap grubu klasik bilançoda yer almamakta fakat UFRS bilançoda Özkaynaklar içerisinde bir hesap grubu olarak yer almaktadır. Bu hesap grubu UFRS bilançoda aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

| KLASİK HESAP PLANI | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI   |
|--------------------|---|
|                    | 55 Kâr veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)                             |
|                    | 550 Maddi Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları   |
|                    | 551 Maddi Olmayan Duran Varlıklar Yeniden Değerleme Artışları                                   |
|                    | 552 Yer Altı Kaynaklarının Araştırma ve Değerlendirilme Maliyetleri Yeniden Değerleme Artışları |
|                    | 553 Özkaynağa Dayalı Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları                              |
|                    | 554   |
|                    | 555   |
|                    | 556   |
|                    | 557   |
|                    | 558 Kâr veya Zarara Aktarılamayan Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)                            |
|                    | 559 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (+/-)   |

### 3.5.6. Kâr Veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)

Bu hesap grubu klasik bilançoda yer almamakta fakat UFRS bilançoda Özkaynaklar içerisinde bir hesap grubu olarak yer almaktadır. Bu hesap grubu UFRS bilançoda aşağıdaki gibi oluşturulabilir.

| KLASİK HESAP PLANI | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI  |
|--------------------|--|
|                    | 56 Kâr veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler)        |
|                    | 560 Yabancı Para Çevrim Farkları (+/-)                                     |
|                    | 561  |
|                    | 562 Türev Finansal Araçlar Gerçeğe Uygun Değer Farkları (+/-)              |
|                    | 563 Fayda Planlarındaki Aktüeryal Kazanç ve Kayıplar (+/-)                 |
|                    | 564  |
|                    | 565  |
|                    | 566  |
|                    | 567  |
|                    | 568 Kâr veya Zarara Aktarılabilen Diğer Kapsamlı Gelirler (Giderler) (+/-) |
|                    | 569 Ertelenmiş Vergi Gelir (Gider) Etkisi (+/-)                            |

### 3.5.7. Geçmiş Yıllar Kârları

Bu hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında içeriği biraz daha genişletilerek aynı isimle yar almaktadır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI              | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI          |
|---------------------------------|------------------------------------|
| <b>57 Geçmiş Yıllar Kârları</b> | <b>57 Geçmiş Yıllar Kârları</b>    |
| 570 Geçmiş Yıllar Kârları       | 570 Geçmiş Yıllar Kârları          |
| 571                             | 571 Muhasebe Politikalarındaki     |
| 572                             | Değişikliklere ve Hatalara İlişkin |
| 573                             | Düzeltilme Kârları                 |
| 574                             | 572 Yeniden Değerleme, Sınıflama   |
| 575                             | Düzeltilme Kârları                 |
| 576                             | 573 TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından |
| 577                             | Kârlar                             |
| 578                             | 574                                |
| 579                             | 575                                |
|                                 | 576                                |
|                                 | 577                                |
|                                 | 578                                |
|                                 | 579                                |

### 3.5.8. Geçmiş Yıllar Zararları (-)

Bu hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında içeriği biraz daha genişletilerek aynı isimle yar almaktadır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                    | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI             |
|---------------------------------------|---------------------------------------|
| <b>58 Geçmiş Yıllar Zararları (-)</b> | <b>58 Geçmiş Yıllar Zararları (-)</b> |
| 580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)       | 580 Geçmiş Yıllar Zararları (-)       |
| 581                                   | 581 Muhasebe Politikalarındaki        |
| 582                                   | Değişikliklere ve Hatalara İlişkin    |
| 583                                   | Düzeltilme Zararları(-)               |
| 584                                   | 582 Yeniden Değerleme, Sınıflama      |
| 585                                   | Düzeltilme Zararları(-)               |
| 586                                   | 583 TFRS'ye İlk Geçiş Farklarından    |
| 587                                   | Zararlar (-)                          |
| 589                                   | 584                                   |
|                                       | 585                                   |
|                                       | 586                                   |
|                                       | 587                                   |
|                                       | 589                                   |

### 3.5.9. Dönem Net Kârı (Zararı)

Bu hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında da aynı isimle yer almaktadır. Bu iki hesap grubunun karşılaştırılması aşağıdaki gibi yapılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI         |
|-----------------------------------|-----------------------------------|
| <b>59 Dönem Net Kârı (Zararı)</b> | <b>59 Dönem Net Kârı (Zararı)</b> |
| 590 Dönem Net Kârı                | 590 Dönem Net Kârı                |
| 591 Dönem Net Zararı (-)          | 591 Dönem Net Zararı (-)          |
| 592                               | 592                               |
| 593                               | 593                               |
| 594                               | 594                               |
| 595                               | 595                               |
| 596                               | 596                               |
| 597                               | 597                               |
| 598                               | 598                               |
| 599                               | 599                               |



X İşletmesinin yukarıda açıklanan farklılıklarda dikkate alınarak oluşturulmuş, UFRS ile uyumlu ve Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) yayımlanan 2013 yılı mukayeseli dönem sonu bilançosu aşağıdadır:

Tablo 1.4.: X İşletmesi 31.12.2013 Tarihli UFRS İle Uyumlu Finansal Durum Tablosu

| Finansal Durum Tablosu <sup>89</sup>                                     |                    |                    |
|--|--------------------|--------------------|
|  | Önceki Dönem       | Cari Dönem         |
| Finansal Tablo Türü  | Konsolide Olmayan  | Konsolide Olmayan  |
| Dönem  | 31.12.2012         | 31.12.2013         |
| Raporlama Birimi   | TL                 | TL                 |
| <b>V A R L I K L A R</b>   |                    |                    |
| <b>DÖNEN VARLIKLAR</b>   | <b>252.744.117</b> | <b>188.979.813</b> |
| Nakit ve Nakit Benzerleri  | 22.021.784         | 5.353.636          |
| Finansal Yatırımlar  |                    | 242.251            |
| Ticari Alacaklar   | 52.370.805         | 53.792.169         |
| - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar                                  | 408.529            | 311.079            |
| - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar                          | 51.962.276         | 53.481.090         |
| Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar                                |                    |                    |
| - Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflardan Alacaklar             |                    |                    |
| - Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar |                    |                    |
| Diğer Alacaklar  | 78.742.029         | 131.435            |
| - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar                                   | 78.742.029         | 131.435            |
| - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar                           |                    |                    |
| Türev Araçlar  |                    |                    |
| Stoklar  | 67.260.905         | 96.405.746         |
| Canlı Varlıklar  |                    |                    |
| Peşin Ödenmiş Giderler   | 1.098.775          | 2.848.724          |
| Cari Dönem Vergisiyle İlgili Varlıklar                                   |                    |                    |
| Diğer Dönen Varlıklar  | 31.249.819         | 30.205.852         |
| <b>ARA TOPLAM</b>  | <b>252.744.117</b> | <b>188.979.813</b> |
| Satış Amaçlı Sınıflandırılan Duran Varlıklar                             |                    |                    |
|  |                    |                    |
| <b>DURAN VARLIKLAR</b>   | <b>75.278.795</b>  | <b>98.429.090</b>  |

<sup>89</sup> [www.kap.gov.tr](http://www.kap.gov.tr) (Erişim Tarihi:20.07.2014)

| DÖNEM  | 31.12.2012         | 31.12.2013         |
|--|--------------------|--------------------|
| Finansal Yatırımlar  |                    |                    |
| Ticari Alacaklar   |                    |                    |
| - İlişkili Taraflardan Ticari Alacaklar                                  |                    |                    |
| - İlişkili Olmayan Taraflardan Ticari Alacaklar                          |                    |                    |
| Finans Sektörü Faaliyetlerinden Alacaklar                                |                    |                    |
| - Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflardan Alacaklar             |                    |                    |
| - Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflardan Alacaklar |                    |                    |
| Diğer Alacaklar  |                    | 6.055.718          |
| - İlişkili Taraflardan Diğer Alacaklar                                   |                    | 6.055.718          |
| - İlişkili Olmayan Taraflardan Diğer Alacaklar                           |                    |                    |
| Türev Araçlar  |                    |                    |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımlar                                |                    |                    |
| Canlı Varlıklar  |                    |                    |
| Yatırım Amaçlı Gayrimenkuller  | 367.847            | 358.982            |
| Maddi Duran Varlıklar  | 72.394.794         | 84.212.934         |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar  | 2.163.406          | 7.801.456          |
| - Şerefiye   |                    |                    |
| - Diğer Maddi Olmayan Duran Varlıklar                                    |                    |                    |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar  | 2.163.406          | 7.801.456          |
| Peşin Ödenmiş Giderler   |                    |                    |
| Ertelenmiş Vergi Varlığı   |                    |                    |
| Diğer Duran Varlıklar  | 352.748            |                    |
| <b>TOPLAM VARLIKLAR</b>  | <b>328.022.912</b> | <b>287.408.903</b> |
| <b>K A Y N A K L A R</b>   |                    |                    |
| <b>KISA VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER</b>   | <b>124.871.921</b> | <b>50.583.033</b>  |
| Kısa Vadeli Borçlanmalar   | 4.817.900          | 639.468            |
| Uzun Vadeli Borçlanmaların Kısa Vadeli Kısımları                         | 16.659.031         | 2.906.810          |
| Diğer Finansal Yükümlülükler   | 25.916.317         |                    |
| Ticari Borçlar   | 53.908.496         | 33.398.269         |
| - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar                                      | 68.777             | 139.962            |
| - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar                              | 53.839.719         | 33.258.307         |
| Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar                                  |                    |                    |
| - Finans Sektörü Faaliyetleri İlişkili Taraflara Borçlar                 |                    |                    |

| DÖNEM  | 31.12.2012  | 31.12.2013 |
|--|-------------|------------|
| - Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflara Borçlar |             |            |
| Çalışanlara Sağlanan Faydalar Kapsamında Borçlar                     | 1.822.892   | 1.064.414  |
| Diğer Borçlar  |             |            |
| - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar                                   |             |            |
| - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar                           |             |            |
| Türev Araçlar  |             |            |
| Devlet Teşvik ve Yardımları  |             |            |
| Ertelenmiş Gelirler  | 5.963.558   | 1.556.375  |
| Dönem Karı Vergi Yükümlülüğü   | 7.838.393   | 4.319.199  |
| Kısa Vadeli Karşılıklar  | 4.789.147   | 6.365.912  |
| - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Kısa Vadeli Karşılıklar     | 385.980     | 518.366    |
| - Diğer Kısa Vadeli Karşılıklar                                      | 4.403.167   | 5.847.546  |
| Diğer Kısa Vadeli Yükümlülükler                                      | 3.156.187   | 332.586    |
| ARA TOPLAM   | 124.871.921 | 50.583.033 |
| Satış Amaçlı Sınıflandırılan Varlık Gruplarına İlişkin Yükümlülükler |             |            |
|  |             |            |
| UZUN VADELİ YÜKÜMLÜLÜKLER  | 4.661.182   | 3.135.147  |
| Uzun Vadeli Borçlanmalar   | 1.797.539   | 41.512     |
| Diğer Finansal Yükümlülükler   |             |            |
| Ticari Borçlar   |             |            |
| - İlişkili Taraflara Ticari Borçlar                                  |             |            |
| - İlişkili Olmayan Taraflara Ticari Borçlar                          |             |            |
| Finans Sektörü Faaliyetlerinden Borçlar                              |             |            |
| - Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Taraflara Borçlar         |             |            |
| - Finans Sektörü Faaliyetlerinden İlişkili Olmayan Taraflara Borçlar |             |            |
| Diğer Borçlar  |             |            |
| - İlişkili Taraflara Diğer Borçlar                                   |             |            |
| - İlişkili Olmayan Taraflara Diğer Borçlar                           |             |            |
| Türev Araçlar  |             |            |
| Devlet Teşvik ve Yardımları  |             |            |
| Ertelenmiş Gelirler  |             |            |
| Uzun Vadeli Karşılıklar  | 1.582.941   | 2.039.725  |

| <b>DÖNEM</b>   | <b>31.12.2012</b>  | <b>31.12.2013</b>  |
|--|--------------------|--------------------|
| - Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Uzun Vadeli Karşılıklar                             | 1.582.941          | 2.039.725          |
| - Diğer Uzun Vadeli Karşılıklar  |                    |                    |
| Cari Dönem Vergisiyle İlgili Borçlar   |                    |                    |
| Ertelenmiş Vergi Yükümlülüğü   | 1.280.702          | 1.053.910          |
| Diğer Uzun Vadeli Yükümlülükler  |                    |                    |
| <b>Ö Z K A Y N A K L A R</b>   | <b>198.489.809</b> | <b>233.690.723</b> |
| <b>ANA ORTAKLIĞA AİT ÖZKAYNAKLAR</b>   | <b>198.489.809</b> | <b>233.690.723</b> |
| Ödenmiş Sermaye  | 115.000.000        | 115.000.000        |
| Sermaye Düzeltme Farkları  |                    |                    |
| Geri Alınmış Paylar (-)  |                    |                    |
| Karşılıklı İştirak Sermaye Düzeltmesi (-)  |                    |                    |
| Paylara İlişkin Primler/İskontolar   | 26.241.624         | 13.074.563         |
| Maddi Duran Varlık Değerleme Fonu  | 39.371.136         | 39.371.136         |
| Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler | 341.015            | 227.596            |
| - Yeniden Değerleme ve Ölçüm Kazanç/Kayıpları  |                    |                    |
| Emeklilik Planlarından Aktüeryal Kayıp/Kazançlar Fonu  | 341.015            | 227.596            |
| - Diğer Kazanç/Kayıplar  |                    |                    |
| Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Birikmiş Diğer Kapsamlı Gelirler veya Giderler    |                    |                    |
| - Yabancı Para Çevirim Farkları  |                    |                    |
| - Riskten Korunma Kazanç/Kayıpları   |                    |                    |
| - Yeniden Değerleme ve Sınıflandırma Kazanç/Kayıpları  |                    |                    |
| - Diğer Kazanç/Kayıplar  |                    |                    |
| Kardan Ayrılan Kısıtlanmış Yedekler  | 85.576             | 3.954.095          |
| Geçmiş Yıllar Karları/Zararları  | -12.092.063        |                    |
| Net Dönem Karı/Zararı  | 29.542.521         | 62.063.333         |
| <b>KONTROL GÜCÜ OLMAYAN PAYLAR</b>   |                    |                    |
| <b>TOPLAM KAYNAKLAR</b>  | <b>328.022.912</b> | <b>287.408.903</b> |

Kaynak: [www.kap.gov.tr](http://www.kap.gov.tr).

### 3.6. Gelir Tablosu

Yasal vergi mevzuatına göre hazırlanmış gelir tablosunun Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarına (UFRS) çevrilmesinde ortaya çıkan farklılıklar bilanço da olduğu gibi ele alınacaktır.

X işletmesinin yasal vergi mevzuatına göre karşılaştırmalı olarak hazırlanmış 2013 yılı gelir tablosu aşağıdaki gibidir:

Tablo 1.5.: X İşletmesi 31.12.2013 Tarihli Ayrıntılı Gelir Tablosu

| <b>X İŞLETMESİ</b>   |  |                                  |
|--|--|----------------------------------|
| <b>31/12/2013 TARİHLİ AYRINTILI GELİR TABLOSU<sup>90</sup></b> |  |                                  |
|  | <b>ÖNCEKİ<br/>DÖNEM<br/>31.12.2012</b> | <b>CARİ DÖNEM<br/>31.12.2013</b> |
| <b>A-BRÜT SATIŞLAR</b>   | <b>293.939.470,87</b>                  | <b>446.794.704,13</b>            |
| 1-Yurtiçi Satışlar   | 286.315.685,07                         | 440.579.137,25                   |
| 2-Yurtdışı Satışlar  | 7.404.397,47                           | 5.111.286,79                     |
| 3-Diğer Gelirler   | 219.388,33                             | 1.104.280,09                     |
| <b>B-SATIŞ İNDİRİMLERİ (-)</b>                                 | <b>1.968.887,26</b>                    | <b>490.450,54</b>                |
| 1-Satıştan İadeler (-)   | 1.968.887,26                           | 490.450,54                       |
| <b>C-NET SATIŞLAR</b>  | <b>291.970.583,61</b>                  | <b>446.304.253,59</b>            |
| <b>D-SATIŞLARIN MALİYETİ (-)</b>                               | <b>240.005.137,77</b>                  | <b>349.807.089,57</b>            |
| 1-Satılan Mamül Maliyeti (-)                                   | 234.720.747,04                         | 342.652.967,69                   |
| 2-Satılan Ticari Mal Maliyeti (-)                              | 5.284.390,73                           | 7.103.517,93                     |
| 3-Satılan Hizmet Maliyeti (-)                                  |  |                                  |
| 4-Diğer Satışların Maliyeti (-)                                |  | 50.603,95                        |
| <b>BRÜT SATIŞ KARI VEYA<br/>ZARARI</b>                         | <b>51.965.445,84</b>                   | <b>96.497.164,02</b>             |
| <b>E-FAALİYET GİDERLERİ (-)</b>                                | <b>19.133.909,46</b>                   | <b>26.571.343,45</b>             |
| 1-Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)                        | 2.189.279,89                           | 2.472.670,27                     |
| 2-Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri (-)                     | 11.484.534,15                          | 18.122.954,80                    |
| 3-Genel Yönetim Giderleri (-)                                  | 5.460.095,42                           | 5.975.718,38                     |
| <b>FAALİYET KARI VEYA ZARARI</b>                               | <b>32.831.536,38</b>                   | <b>69.925.820,57</b>             |

<sup>90</sup> X işletmesinin muhasebe departmanından alınmıştır.

| <b>DÖNEM</b>   | <b>31.12.2012</b>    | <b>31.12.2013</b>    |
|--|----------------------|----------------------|
| <b>F-DİĞER FAALİYET. OLAĞAN GELİR VE KARLAR</b>                      | <b>46.626.308,52</b> | <b>13.954.328,07</b> |
| 3-Faiz Gelirleri   | 13.077.780,16        | 6.435.631,80         |
| 7-Kambiyo Karları  | 29.557.020,30        | 4.840.158,21         |
| 9-Menkul Kıymet Satış Karları  |                      | 423.639,25           |
| 10-Diğer Olağan Gelir Ve karlar                                      | 3.991.508,06         | 2.254.898,81         |
| <b>G-DİĞER FAALİYET. OLAĞAN GİDER VE ZARAR (-)</b>                   | <b>28.780.607,80</b> | <b>6.089.493,12</b>  |
| 1-Komisyon Giderleri (-)   |                      | 6.273,45             |
| 4-Kambiyo Zararları (-)  | 28.044.829,99        | 5.174.502,14         |
| 7-Diğer Olağan Gider ve Zararlar (-)                                 | 735.777,81           | 908.717,53           |
| <b>H-FİNANSMAN GİDERLERİ (-)</b>                                     | <b>9.998.939,46</b>  | <b>4.175.695,56</b>  |
| 1-Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-)                                | 9.998.939,46         | 4.175.695,56         |
| 1-Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri (-)                                |                      |                      |
| <b>OLAĞAN KAR VEYA ZARAR</b>   | <b>40.678.297,64</b> | <b>73.614.959,96</b> |
| <b>I-OLAĞANDIŞI GELİR VE KARLAR</b>                                  | <b>626.514,93</b>    | <b>4.818.923,07</b>  |
| 2-Diğer Olağandışı Gelir Ve Karlar                                   | 626.514,93           | 4.818.923,07         |
| <b>J-OLAĞANDIŞI GİDER VE ZARARLAR (-)</b>                            | <b>157.468,25</b>    | <b>5.146.680,49</b>  |
| 1-Çalışmayan Kısım Gider ve Zararları (-)                            |                      |                      |
| 2-Önceki Dönem Gider ve Zararları (-)                                |                      |                      |
| 3-Diğer Olağandışı Gider ve Zararlar (-)                             | 157.468,25           | 5.146.680,49         |
| <b>DÖNEM KARI VEYA ZARARI</b>  | <b>41.147.344,32</b> | <b>73.287.202,54</b> |
| <b>K-DÖNEM KARI VERGİ VE DİĞER YASAL YÜKÜMLÜLÜK KARŞILIKLARI (-)</b> | <b>8.260.962,51</b>  | <b>15.686.776,61</b> |
| <b>DÖNEM NET KARI VEYA ZARARI</b>                                    | <b>32.886.381,81</b> | <b>57.600.425,93</b> |

Kaynak: X İşletmesinin Muhasebe Bölümü Kayıtlarından Alınmıştır.

### 3.6.1. Brüt Satışlar

Brüt Satışlar UFRS ile uyumlu hesap planında Brüt Esas Faaliyet gelirleri başlığı altında Brüt Satışlar ve Diğer Esas Faaliyet Gelirleri bölümlerinden oluşmaktadır. İki hesap grubu aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI      | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI   |
|-------------------------|---|
| <b>60 Brüt Satışlar</b> | <b>60 Brüt Esas Faaliyet Gelirleri</b>  |
| 600 Yurtiçi Satışlar    | <b>Brüt Satışlar</b>  |
| 601 Yurtdışı Satışlar   | 600 Yurtiçi Satışlar  |
| 602 Diğer Gelirler      | 601 Yurtdışı Satışlar   |
| 603                     | 602 İhraç Kaydıyla Satışlar   |
| 604                     | 603 Serbest Bölgelerden Satışlar  |
| 605                     | 604 Teknoloji Geliştirme Bölgelerinden Satışlar   |
| 606                     | <b>Diğer Esas Faaliyet Gelirleri</b>  |
| 607                     | 605 Canlı Varlık Değerleme Artışları  |
| 608                     | 606-608 (Kurumların niteliklerine göre ortaya çıkan yukarıdaki hesaplardan farklılık arz eden esas faaliyet gelirleri (örnek: Üye aidatları, bağışlar ve döner sermaye gelirleri gibi)) |
| 609                     | 609 Diğer Esas Faaliyet Gelirleri   |

### 3.6.2. Satış İndirimleri (-)

Satış indirimleri hesap grubu UFRS ile uyumlu hesap planında Esas Faaliyet Gelirlerinden İndirimler olarak ve isimlendirilmektedir ve aynı içeriğe sahiptir. İki hesap grubu aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI              | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                        |
|---------------------------------|--|
| <b>61 Satış İndirimleri (-)</b> | <b>61 Esas Faaliyet Gelirlerinden İndirimler</b> |
| 610 Satıştan İadeler (-)        | 610 Satıştan İadeler (-)                         |
| 611 Satış İskontoları (-)       | 611 Satış İskontoları (-)                        |
| 612 Diğer İndirimler (-)        | 612 Diğer İndirimler (-)                         |
| 613                             | 613  |
| 614                             | 614  |
| 615                             | 615  |
| 616                             | 616  |
| 617                             | 617  |
| 618                             | 618  |
| 619                             | 619  |

### 3.6.3. Satışların Maliyeti (-)

Satışların Maliyeti UFRS ile uyumlu hesap planında Esas Faaliyet Maliyetleri başlığı altında Satışların Maliyeti ve Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri bölümlerinden oluşmaktadır. İki hesap grubu aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                     | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                       |
|--|---|
| <b>62 Satışların Maliyeti (-)</b>      | <b>62 Esas Faaliyet Maliyetleri (-)</b>         |
| 620 Satılan Mamüller Maliyeti (-)      | <b>Satışların Maliyeti (-)</b>                  |
| 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-) | 620 Satılan Mamüller Maliyeti (-)               |
| 622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)        | 621 Satılan Ticari Mallar Maliyeti (-)          |
| 623 Diğer Satışların Maliyeti (-)      | 622 Satılan Hizmet Maliyeti (-)                 |
| 624                                    | 623 Diğer Satışların Maliyeti (-)               |
| 625                                    | 624 Dağıtılmayan Genel Üretim Maliyetleri(-)    |
| 626                                    | 625 Stok Anormal Fire ve Kayıpları (-)          |
| 627                                    | 626 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık Giderleri (-) |
| 628                                    | 627 Stok Değer Düşüklüğü Karşılık İptalleri (+) |
| 629                                    | <b>Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri (-)</b>      |
|  | 628 Canlı Varlık Değerleme Azalışları           |
|  | 629 Diğer Esas Faaliyet Maliyetleri             |

### 3.6.4. Faaliyet Giderleri (-)

Bu hesap grubu UFRS ile uyumlu tek düzen hesap planında da aynı isim ve içerikle yer almaktadır.

| KLASİK HESAP PLANI                        | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                 |
|---|---|
| <b>63 Faaliyet Giderleri (-)</b>          | <b>63 Faaliyet Giderleri (-)</b>          |
| 630 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-) | 630 Araştırma Ve Geliştirme Giderleri (-) |
| 631 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri  | 631 Pazarlama Satış Ve Dağıtım Giderleri  |
| 632 Genel Yönetim Giderleri (-)           | 632 Genel Yönetim Giderleri (-)           |
| 633                                       | 633                                       |
| 634                                       | 634                                       |
| 635                                       | 635                                       |
| 636                                       | 636                                       |
| 637                                       | 637                                       |
| 638                                       | 638                                       |
| 639                                       | 639                                       |



### 3.6.5. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar

Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Karlar hesap grubu Olağan Dışı Gelir ve Karlar hesap grubu gelir tablosundan kaldırıldığından dolayı UFRS ile uyumlu hesap planında Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Karlar olarak isimlendirilmektedir. İki hesap grubu arasındaki farklar aşağıdaki gibi gösterilebilir.

| KLASİK HESAP PLANI                                    | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                      |
|---|--|
| <b>64 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gelir ve Kârlar</b> | <b>64 Diğer Faaliyetlerden Gelir ve Kârlar</b> |
| 640 İştiraklerden Temettü Gelirleri                   | 640 Yatırımlardan Temettü Gelirleri            |
| 641 Bağı Ortaklıklardan Temettü Gelirleri             | 641  |
| 642 Faiz Gelirleri                                    | 642 Kira Gelirleri                             |
| 643 Komisyon Gelirleri                                | 643 Devlet Teşvik Gelirleri                    |
| 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar                       | 644 Konusu Kalmayan Karşılıklar                |
| 645 Menkul Kıymet Satış Kârları                       | 645 Finansal Varlıklar Satış Kârları           |
| 646 Kambiyo Kârları                                   | 646 Duran Varlık Satış Kârları                 |
| 647 Reeskont Faiz Gelirleri                           | 647 Gerçeğe Uygun Değer Artış Kârları          |
| 648 Enflasyon Düzeltmesi Kârları                      | 648 Türev Finansal Araç Kârları                |
| 649 Faaliyetle İlgili Diğer Gelir Ve Kârlar           | 649 Diğer Çeşitli Gelir Ve Kârlar              |

### 3.6.6. Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)

Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar hesap grubu Olağan Dışı Gider ve Zararlar hesap grubu gelir tablosundan kaldırıldığından dolayı UFRS ile uyumlu hesap planında Diğer Faaliyetlerden Gider ve Kararlar olarak isimlendirilmektedir. İki hesap grubu arasındaki farklar aşağıdaki gibi gösterilebilir.

| KLASİK HESAP PLANI  | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                             |
|---|---|
| <b>65 Diğer Faaliyetlerden Olağan Gider ve Zararlar (-)</b> | <b>65 Diğer Faaliyetlerden Gider ve Zararlar (-)</b>  |
| 650   | 650 Yatırımlardan Zarar Payları (-)                   |
| 651   | 651   |
| 652 Reeskont Faiz Giderleri (-)                             | 652 Yatırım Amaçlı Gayrimenkul Gider ve Zararları (-) |
| 653 Komisyon Giderleri (-)                                  | 653 Komisyon Giderleri (-)                            |
| 654 Karşılık Giderleri (-)                                  | 654 Karşılık Giderleri (-)                            |
| 655 Menkul Kıymet Satış Zararları (-)                       | 655 Finansal Varlık Satış Zararları (-)               |
| 656 Kambiyo Zararları (-)                                   | 656 Duran Varlık Satış Zararları (-)                  |
| 657 Reeskont Faiz Giderleri (-)                             | 657 Gerçeğe Uygun Değer Azalış Zararları (-)          |
| 658 Enflasyon Düzeltmesi Zararlar (-)                       | 658 Türev Finansal Araç Zararları (-)                 |
| 659 Diğer Gider Ve Zararlar (-)                             | 659 Diğer Çeşitli Gider Ve Zararlar (-)               |

### 3.6.7. Finansman Giderleri (-)

Klasik hesap planında "66" grubunda yer alan Finansman Giderleri UFRS ile uyumlu hesap planında "67" grubunda içeriği daha genişletilmiş bir şekilde aynı isimle yer almaktadır. İki hesap grubu aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI                      | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI   |
|---|---|
| <b>66 Finansman Giderleri (-)</b>       | <b>67 Finansman Giderleri (-)</b>                                     |
| 660 Kısa Vadeli Borçlanma Giderleri (-) | 670 Kısa Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)                    |
| 661 Uzun Vadeli Borçlanma Giderleri(-)  | 671 Uzun Vadeli Finansal Borçlanma Maliyetleri (-)                    |
| 662                                     | 672 Diğer Faiz Giderleri  |
| 663                                     | 673 Vade Farkı Giderleri (Esas faal. Borçlar reeskont faiz giderleri) |
| 664                                     | 674 Diğer Reeskont Faiz Giderleri                                     |
| 665                                     | 675 Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Giderleri                  |
| 666                                     | 676 Kur Farkı Zararları   |
| 667                                     | 677 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Zararları       |
| 668                                     | 678 Net Parasal Pozisyon Zararları                                    |
| 669                                     | 679 Diğer Çeşitli Finansman Giderleri                                 |

### 3.6.8. Finansman Gelirleri

Bu hesap grubu klasik hesap planında bulunmamakta ancak UFRS ile uyumlu hesap planında "66" hesap grubunda yer almaktadır. Hesap grubunun içeriği aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

| KLASİK HESAP PLANI | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI  |
|--------------------|--|
|                    | <b>66 Finansman Gelirleri</b><br>660 Mevduat Faiz Gelirleri<br>661 Finansal Varlıklar Faiz Gelirleri<br>662 Diğer Faiz Gelirleri<br>663 Vade Farkı Gelirleri (Esas Faaliyetlerden Alacaklar Reeskont Faiz Gelirleri)<br>664 Diğer Reeskont Faiz Gelirleri<br>665 Finansman Faaliyetiyle İlgili Komisyon Gelirleri<br>666 Kur Farkı Kârları<br>667 Finansman Faaliyetiyle İlgili Türev Finansal Araç Kârları<br>668 Net Parasal Pozisyon Kârları<br>669 Diğer Çeşitli Finansman Gelirleri |

### 3.6.9. Olağan Dışı Gelir ve Kârlar ve Olağan Dışı Gider ve Zararlar

Olağan Dışı Gelir ve Kârlar ve Olağan Dışı Gider ve Zararlar UFRS ile uyumlu gelir tablosundan kaldırılmıştır ve dolayısıyla UFRS ile uyumlu hesap planında da yer almamaktadır.

### 3.6.10. Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları İle Gider ve Zararları

Bu hesap grubu klasik hesap planında bulunmamakta ancak UFRS ile uyumlu hesap planında "68" hesap grubunda yer almaktadır. Hesap grubunun içeriği aşağıdaki şekilde gösterilebilir.

| KLASİK HESAP PLANI | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI   |
|--------------------|---|
|                    | <b>68 Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları İle Gider ve Zararları</b><br><br><b>Durdurulan Faaliyetler Gelir ve Kârları</b><br>680 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Gelir ve Satış Kârları<br>681 Elden Çıkarılacak Bağlı Ortaklıklar Gelir ve Satış Kârları<br>682 Elden Çıkarılacak İştirakler Gelir ve Satış Kârları<br>683 Elden Çıkarılacak İş Ortaklıkları Gelir ve Satış Kârları<br>684 Diğer Durdurulan Faaliyetler ve Bölümlere İlişkin Gelir ve Kârlar<br><b>Durdurulan Faaliyetler Gider ve Zararlar (-)</b><br>685 Satış Amaçlı Elde Tutulan Maddi Duran Varlık Gider ve Satış Zararları<br>686 Elden Çıkarılacak Bağlı Ortaklıklar Gider ve Satış Zararları<br>687 Elden Çıkarılacak İştirakler Gider ve Satış Zararları<br>688 Elden Çıkarılacak İş Ortaklıkları Gider ve Satış Zararları<br>689 Diğer Durdurulan Faaliyetler ve Bölümlere İlişkin Gider ve Zararlar |

### 3.6.11. Dönem Net Kârı (Zararı)

Dönem Net Kârı (Zararı) hesap grubu UFRS ile uyumlu hesap planında içeriği daha da genişletilmiş olarak Dönem Net Kârı Veya Zararı hesap grubunda yer almaktadır. İki hesap grubu aşağıdaki gibi karşılaştırılabilir.

| KLASİK HESAP PLANI  | UFRS'YE UYGUN HESAP PLANI                                    |
|---|--|
| 69 Dönem Net Kârı (Zararı)                                      | 69 Dönem Net Kârı Veya Zararı                                |
| 690 Dönem Karı Veya Zararı                                      | 690 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Veya Zararı            |
| 691 Dönem Kârı Vergi ve Diğer Yasal Yükümlülük Karşılıkları (-) | 691 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri (-) |
| 692 Dönem Net Kârı Veya Zararı                                  | 692 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-) |
| 693   | 693 Sürdürülen Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+) |
| 694   | 694 Sürdürülen Faaliyetler Dönem Net Kârı Veya Zararı        |
| 695   | 695 Durdurulan Faaliyetler Dönem Karı Veya Zararı            |
| 696   | 696 Durdurulan Faaliyetler Dönem Kârı Yasal Vergi Gideri (-) |
| 697   | 697 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gider Etkisi (-) |
| 698   | 698 Durdurulan Faaliyetler Ertelenmiş Vergi Gelir Etkisi (+) |
| 699   | 699 Durdurulan Faaliyetler Dönem Net Kârı Veya Zararı        |

X İşletmesinin yukarıda açıklanan farklılıklarda dikkate alınarak oluşturulmuş, UFRS ile uyumlu ve Kamuyu Aydınlatma Platformunda (KAP) yayımlanan 2013 yılı kapsamlı gelir gider tablosu aşağıdadır:

Tablo 1.6.: X İşletmesi 31.12.2013 Tarihli Kar Veya Zarar Tablosu

Kar veya Zarar ve Diğer Kapsamlı Gelir Tablosu<sup>91</sup>

|  | Cari Dönem                 | Önceki Dönem               |
|--|----------------------------|----------------------------|
| Finansal Tablo Türü  | Konsolide Olmayan          | Konsolide Olmayan          |
| Dönem  | 01.01.2013 -<br>31.12.2013 | 01.01.2012 -<br>31.12.2012 |
| Raporlama Birimi   | TL                         | TL                         |
| <b>KAR VEYA ZARAR KISMI</b>  |                            |                            |
| Hasılat  | 445.085.493                | 291.562.394                |
| Satışların Maliyeti (-)  | -347.944.442               | -237.962.299               |
| Ticari Faaliyetlerden Brüt Kar (Zarar)                                       |                            |                            |
| Finans Sektörü Faaliyetleri Hasılatı   |                            |                            |
| Finans Sektörü Faaliyetleri Maliyeti (-)                                     |                            |                            |
| Finans Sektörü Faaliyetlerinden Brüt Kar (Zarar)                             |                            |                            |
| <b>BRÜT KAR/ZARAR</b>  | 97.141.051                 | 53.600.095                 |
| Genel Yönetim Giderleri (-)  | -4.870.280                 | -5.456.829                 |
| Pazarlama Giderleri (-)  | -16.101.761                | -12.934.475                |
| Araştırma ve Geliştirme Giderleri (-)  | -1.964.326                 | -920.888                   |
| Esas Faaliyetlerden Diğer Gelirler   | 2.690.543                  | 3.270.561                  |
| Esas Faaliyetlerden Diğer Giderler (-)                                       | -2.431.963                 | -1.288.602                 |
| <b>ESAS FAALİYET KARI/ZARARI</b>   | 74.463.264                 | 36.269.862                 |
| Yatırım Faaliyetlerinden Gelirler  | 759.777                    |                            |
| Yatırım Faaliyetlerinden Giderler (-)  |                            |                            |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Karlarından/Zararlarından Paylar |                            |                            |
| <b>FİNANSMAN GİDERİ ÖNCESİ FAALİYET KARI/ZARARI</b>                          | 75.223.041                 | 36.269.862                 |
| Finansman Giderleri (-)  | -6.318.081                 | -11.695.225                |
| Finansal Gelirler  | 7.884.429                  | 12.947.316                 |
| <b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER VERGİ ÖNCESİ KARI/ZARARI</b>                       | 76.789.389                 | 37.521.953                 |
| Sürdürülen Faaliyetler Vergi Gideri (-)/Geliri                               | -14.726.056                | -7.979.432                 |
| - Dönem Vergi Gideri (-)/Geliri  | -14.924.493                | -7.838.392                 |

<sup>91</sup> [www.kap.gov.tr](http://www.kap.gov.tr). (Erişim Tarihi:20.07.2014)

| Dönem  | 01.01.2013 -<br>31.12.2013 | 01.01.2012 -<br>31.12.2012 |
|--|----------------------------|----------------------------|
| - Ertelenmiş Vergi Gideri (-)/Geliri   | 198.437                    | -141.040                   |
| <b>SÜRDÜRÜLEN FAALİYETLER<br/>DÖNEM KARI/ZARARI</b>                                    | <b>62.063.333</b>          | <b>29.542.521</b>          |
| <b>DURDURULAN FAALİYETLER<br/>DÖNEM KARI/ZARARI</b>                                    |                            |                            |
| <b>DÖNEM KARI/ZARARI</b>   | <b>62.063.333</b>          | <b>29.542.521</b>          |
| <b>Dönem Karı/Zararının Dağılımı</b>   |                            |                            |
| - Kontrol Gücü Olmayan Paylar  |                            |                            |
| - Ana Ortaklık Payları   |                            |                            |
| <b>Pay Başına Kazanç</b>   | <b>0,539700</b>            | <b>0,256900</b>            |
| - Sürdürülen Faaliyetlerden Pay<br>Başına Kazanç                                       |                            |                            |
| Ana Hissedarlara Ait Hisse Başına<br>Kazanç ( Tam TL )                                 | 0,539700                   | 0,256900                   |
| - Durdurulan Faaliyetlerden Pay<br>Başına Kazanç                                       |                            |                            |
| <b>Sulandırılmış Pay Başına Kazanç</b>   |                            |                            |
| - Sürdürülen Faaliyetlerden<br>Sulandırılmış Pay Başına Kazanç                         |                            |                            |
| - Durdurulan Faaliyetlerden<br>Sulandırılmış Pay Başına Kazanç                         |                            |                            |
| <b>DİĞER KAPSAMLI GELİR:</b>   |                            |                            |
| Kar veya Zararda Yeniden<br>Sınıflandırılmayacaklar                                    | -113.419                   | 93.794                     |
| Maddi Duran Varlıklar Yeniden<br>Değerleme Artışları/Azalışları                        |                            |                            |
| Çalışanlara Sağlanan Faydalar<br>Kapsamında Hesaplanan Aktüeryal<br>Kayıplar/Kazançlar | -141.774                   | 117.243                    |
| Vergi Etkisi   | 28.355                     | -23.449                    |
| Maddi Olmayan Duran Varlıklar<br>Yeniden Değerleme<br>Artışları/Azalışları             |                            |                            |
| Tanımlanmış Fayda Planları<br>Yeniden Ölçüm<br>Kazançları/Kayıpları                    |                            |                            |

| Dönem   | 01.01.2013 -<br>31.12.2013 | 01.01.2012 -<br>31.12.2012 |
|---|----------------------------|----------------------------|
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılmayacak Paylar |                            |                            |
| Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları                       |                            |                            |
| Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılmayacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler                          |                            |                            |
| - Dönem Vergi Gideri (-)/Geliri   |                            |                            |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri (-)/Geliri  |                            |                            |
|   |                            |                            |
| Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacaklar  |                            |                            |
| Yabancı Para Çevirim Farkları   |                            |                            |
| Satılmaya Hazır Finansal Varlıkların Yeniden Değerleme ve/veya Sınıflandırma Kazançları/Kayıpları             |                            |                            |
| Nakit Akış Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları   |                            |                            |
| Yurtdışındaki İşletmeye İlişkin Yatırım Riskinden Korunma Kazançları/Kayıpları                                |                            |                            |
| Özkaynak Yöntemiyle Değerlenen Yatırımların Diğer Kapsamlı Gelirinden Kar/Zararda Sınıflandırılacak Paylar    |                            |                            |
| Diğer Kar veya Zarar Olarak Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelir Unsurları                          |                            |                            |
| Kar veya Zararda Yeniden Sınıflandırılacak Diğer Kapsamlı Gelire İlişkin Vergiler Gelir/Giderleri             |                            |                            |
| - Dönem Vergi Gideri (-)/Geliri   |                            |                            |
| - Ertelenmiş Vergi Gideri (-)/Geliri  |                            |                            |
|   |                            |                            |
| <b>DİĞER KAPSAMLI GELİR</b>   | <b>-113.419</b>            | <b>93.794</b>              |
|   |                            |                            |
| <b>TOPLAM KAPSAMLI GELİR</b>  | <b>61.949.914</b>          | <b>29.636.315</b>          |
|   |                            |                            |
| Toplam Kapsamlı Gelirin Dağılımı:   |                            |                            |
| - Kontrol Gücü Olmayan Paylar   |                            |                            |
| - Ana Ortaklık Payları  |                            |                            |
|   |                            |                            |

Kaynak: www.kap.gov.tr.



## DEĞERLENDİRME VE SONUÇ

Küreselleşmenin ekonomi üzerindeki etkisi muhasebe ve finansal raporlama alanında uygulama birliğine geçilmesi gerekliliğini ortaya çıkarmıştır. İşletmeler yerel bazda düşünmekten çıkıp bölgesel, ulusal ve uluslararası faaliyetler göstermeye başladıklarında, geleneksel muhasebe anlayışı ya yetersiz kalmakta ya da uygulamadaki farklılıklar karışıklığa yol açmaktadır. Bu olguların farkına varılmasıyla finansal raporlamada standartlaşma ve mevcut standartların harmonizasyonu gündeme gelmiştir. Uluslararası arenada, hali hazırda uygulamada yer alan muhasebe ilkelerinden çok fazla sapmadan, muhasebenin işlevlerini tam anlamıyla yerine getirebilmesi için doğru ve gerçek bilgiyi yansıtacak şekilde finansal raporlamanın yerine getirilebilmesi için finansal raporlamada standardizasyon önem kazanmıştır.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ile ilgili özellikle ABD ve AB'de yapılan çalışmalar diğer ülkelerin bu konuda yapmış oldukları çalışmalara yön vermiş ve bu çalışmalar dünya çapında kabul görmüştür. Bunun sonucu olarak iki UFRS seti ön plana çıkmıştır. Bunlar; AB'de kullanılan Uluslararası Finansal Raporlama Standartları (UFMS) ve ABD'de ABD Genel Kabul Görmüş Muhasebe İlkeleridir (US-GAAP).

Türkiye'de çoğunluğu devlet öncülüğünde olmak üzere muhasebe uygulamalarında yeknesaklığı sağlamak üzere çeşitli adımlar atılmıştır. Mevzuatta farklı tanımlamalar ve gereklilikler olması işletmelerin finansal raporlamayı farklı esaslara göre yapmaları uygulama birliğini sağlama noktasında olumsuz sonuçları ortaya çıkarmaktadır. Bundan dolayı Türkiye'de de uluslararası finansal raporlama gerekliliğinin farkına varılması sonucu TMS/TFRS yayımlanarak yürürlüğe girmiştir. Standartların resmi gazetede yayımlanması standartlara resmi bir zemin oluşturmaktadır.

Kamu Gözetimi Muhasebe ve denetim Standartları Kurumununun 17 Kasım 2012 tarih ve 28470 sayılı Resmi gazetede yayınlanan kurul kararı gereği

“münferit ve konsolide finansal tabloların hazırlanmasında Türkiye Muhasebe Standartlarının (TMS)” uygulanması mecburiyeti 01.01.2013 tarihinden itibaren; halka açık şirketler, bankalar, sigorta şirketleri, bağımsız denetime tabi olacak şirketler, konsolidasyon kapsamına alınan işletmeler gibi bazı işletmeler için başlatılmış bulunmaktadır. İlerleyen günlerde halka kapalı şirketler için de TMS ve KOBİ TFRS uygulamalarının başlayacağı öngörülmektedir.

Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye’de yürürlüğe girmesi ile birlikte raporlama ve kayıt düzeninde değişiklikler meydana gelecektir. Eğer mevcut hesap planı UFRS’lerin raporlamasında kullanılacak olursa uygulamacılar açısından bazı zorluklar ortaya çıkacaktır. Bunun nedeni ise raporlamanın hesap planına dayanmasıdır. Örneğin TMS 18 “Hasılat” standardı gereği, alacaklara yaşlandırma ve reeskont uygulanmalıdır. Yapılan bu yaşlandırma işlemi sonucunda ortaya çıkan reeskont tutarı ertelenmiş gelir olarak pasifte veya aktifte aktif düzenleyici hesap olarak yazılmalıdır. Mevcut hesap planında alacaklara ait yaşlandırma tutarının kaydedileceği bir hesap yoktur. Sadece boş hesaplar kullanılarak bu ihtiyaç giderilebilmektedir. Eğer mevcut hesap planı UFRS’ye uygun olarak düzenlenmezse iki tane finansal tablo ortaya çıkacaktır. Bu da gerek kar dağıtımında gerekse hangi tablonun nereye verileceği konusunda karışıklık oluşturacaktır. Bu bakımdan UFRS ile uyumlu raporlama yapılması bu karışıklıkların önüne geçeceği gibi maliyetleri de düşürecektir.

Türkiye IASB (Uluslararası Muhasebe Standartları Kurulu), IOSCO (Uluslararası Sermaye Piyasası Kurumları Teşkilatı) ve AB üyesi bir ülkedir. Ayrıca Türkiye’de ki birçok işletmenin yurt dışında finansal yatırımları bulunmaktadır. Bundan dolayı Türkiye’nin UFRS ile uyumlu raporlamaya geçmesi, Türkiye’yi dünya ile bütünleştirecektir. Diğer bir ifade ile dünyada kullanılan muhasebe dili ülkemizde de kullanılacaktır. Bu durum; işletmelerin gerek yurt dışında yatırım yapmalarını, gerekse de yurt dışındaki işletmelerin Türkiye’de yatırım yapmasını kolaylaştıracaktır.

İşletmelerin UFRS'ye göre raporlama yapması kolay bir süreç değildir. Bu amaçla, işletmelerin yeterli kalifiye personele sahip olması ve gerekli mali kaynağı tahsis etmesi gerekmektedir. Bu çalışmada amaçlanan, bir işletmenin aynı döneme ait UFRS ve yasal vergi mevzuatına göre hazırlanmış mali tablolarının karşılaştırılmasını ve uygulamacıların iki sistem arasındaki farkı daha yakından görmelerini sağlamaktır. Aynı zamanda Tek Düzen Hesap Planı ile UFRS ile uyumlu hesap planı taslağını karşılaştırarak aradaki farklılıkları kullanıcılara sunmak amaçlanmaktadır. Bu amacın gerçekleştirilmesi için de Vergi Usul Kanununa (VUK) göre düzenlenmiş finansal tabloların UFRS ile uyumlu hale getirilmesi adına kullanıcılar için örnek teşkil edecek bir çalışma yapılmıştır. Söz konusu çalışmada Borsa İstanbul'da işlem gören bir işletmenin gerçek verilerini içeren finansal tablolarından istifade edilmiştir.

Çalışmada yer alan karşılaştırmalar neticesinde elde edilen sonuçlardan en çok üzerinde durulması gerekenlerden bir tanesi de "ticari kâr / mali kâr ayırımının UFRS ve klasik vergi mevzuatı uygulamalarında farklılık göstermesidir.

Ticari kâr; işletmenin belli bir dönem içinde ticari faaliyetleri sonucu tahakkuk eden gelirlerinden tahakkuk eden giderlerinin düşülmesi sonucu kalan pozitif değer olarak tanımlanır. Mali kâr ise; ticari kârdan kanunen kabul edilmeyen gider ve gelirlerin düşülmesi sonucu kalan pozitif değerdir. En somut ifadesi ile vergilenebilir kâr olarak ifade edilir.

Ülkemizde Vergi Usul Kanununa göre, ticari kârdan mali kâra geçişte yapılan düzeltmelerin finansal tablolarda gösterimine gereksinim duyulmamaktadır. Bu düzeltmeler daha çok vergi beyannameleri üzerinde yapılmakta, işletmeler de bu durumu nazım hesaplarda izlemektedir. Ancak UFRS'ye göre ticari kârın üzerinde düzeltme gerektiren işlemlerin kayıtlanması ve finansal tablolarda gösterilmesi gerekmektedir. UFRS ile uyumlu bilançolarda cari dönemde vergiye tabi olmamakla beraber gelecek dönem veya dönemlerde vergiye tabi olabilecek gelirlerle, cari dönem indirimi kabul edilmeyen ancak

gelecek dönem veya dönemlerde indirilecek giderler geçici farklılıklar olarak belirlenir. Bu durumda gelecekte vergilenebilecek olan gelirler için “Ertelenmiş Vergi Yükümlülükleri”, gelecekte indirilebilecek giderler için “Ertelenmiş Vergi Varlıkları” kayıt altına alınarak bilançolarda gösterilir.

## KAYNAKÇA

### Kitaplar

AKDOĞAN N., TENKER N., **Finansal Tablolar ve Mali Analiz Teknikleri**, Gazi Kitabevi, Ankara, 2001, s.31.

AKDOĞAN N., AYDIN H., **Muhasebe Teorileri**, Gazi Üniversitesi Yayın No:98, Ankara, 1987, s.243,244.

AKDOĞAN, N., "Türkiye Muhasebe Standartları'nın İlk Uygulamasında Uyulacak Esaslar ve TFRS'ye Geçiş Bilançosunun Düzenlenmesi", s.1,2008.

ASKARY S., Accounting Professionalism – A Cultural Perspective of Developing Countries, Managerial Auditing Journal, Vol.21, No.1, 2006, s.103.

BAŞPINAR A., Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, 2008, s.43.

BOERNER, H., "The Way Forward: The Global Auditing Big Six And Their Vision Of Financial Reporting" Corporate Finance Review, 11/5, Mart Nisan 2007, s. 40.

CEMALCILAR Ö., ÖNCE S., **Muhasebenin Kuramsal Yapısı**, TC Anadolu Üniversitesi Yayınları No:1093, Eskişehir 1999.s.63.

ÇELİK E., Türkiye Finansal Raporlama Standartları(TFRS)'nin Varlıkların Değerlemesi Hususunda Getirdiği Yenilikler:Serbest Muhasebeci Mali Müşavirlerin Bilgi Düzeylerinin Tespitine Yönelik Bir Araştırma, Çukurova Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Doktora Tezi, 2012, s.15.

GLENN L. J., JAMES A. G., **Principles of Accounting**, Prentice Hall Inc., 8.thEd., New Jersey, s.30.

GÖKÇEN G., ve Diğerleri, **Türkiye'de Muhasebe Standartları Uygulamaları**, Beta Yayınları, İstanbul, 2006, s.2.

GÖKDENİZ Ü., "Muhasebe Uygulamalarındaki Uluslararası Farklılıklar ve Çözüm Önerisi, Avcıol Basım Yayın, İstanbul, 2005,s.22.

HUSSEY R., International Financial Reporting Standards Desk Reference: Overview, Guide,

and Dictionary, John Wiley and Sons, New Jersey, 2005, s.10.

HOFSTEDE G., HOFSTEDE G. J., Cultures and Organisations; Software of Mind, The McGraw Hill Companies, Revised and Expanded 2nd Edition, 2005, s.6-8.

LARSON, **Fundamental Accounting Principles**, Irwin, 14 th Ed, USA 1996, s.25.

KARABINAR S., Kültür- Muhasebe Etkileşimi Açısından Muhasebe İklimi – Muhasebeye Kültürel Bakışlar, Seçkin Yayıncılık, Ankara, 2005, s.9,13-14.

MİRZA A., GRAHAM H., MAGNUS O., "IFRS International Financial Reporting Standards Workbook and Guide, USA: John Wiley&Sons, 2006, s.68.

ÖZDEMİR O., "Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Finansal Tablolar zerine Etkileri ve Gller Yöresindeki Kobilerde Muhasebeden Sorumlu Yöneticiler zerine Bir Araştırma" Süleyman Demirel Üniversitesi Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yüksek Lisans Tezi, Isparta,2007,s.24.

SAĞLAM N., **Bölümsel Raporlama ve Uygulaması**, Anadolu Üniversitesi Yayınları, No:182, Eskişehir, 2001.

SCOTT D., The Basis for Accounting Principals, **The Accounting Review**, December 1941, s.341,342.

SEÇGEN B., "Uluslararası Muhasebe Harmonizasyonu Çalışmaları ve Türkiye Muhasebe Standartları ile Uyumu", İstanbul Üniversitesi Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, İstanbul, 1999, s.17.

SÜRMELİ F., **Muhasebe Bilgi Sistemi**, TC Anadolu Üniversitesi Eğitim Sağlık ve Bilimsel Araştırma Çalışmaları Vakfı Yayınları:115, Eskişehir 1996, s.28,29,31.

TİMEŞENKO V., Uluslararası Finansal Raporlama Standartları(IFRS) ve Kırgızistan'da Uygulama Etkinliğine İlişkin Bir Araştırma, Kırgızistan-Türkiye Manas Sosyal Bilimler Enstitüsü İşletme Anabilim Dalı Yayınlanmamış Yüksek Lisans Tezi, 2007, s.6.

USTUNDAĞ S., Muhasebe Standartlarının Oluşturulma Sureci, Muhasebe ve Denetime Bakış,

TURMOB Yayını, İstanbul 2000, s.37.

### **Makaleler**

AKBULUT, Yıldız, "Sermaye Piyasasının Gelişmesinde Muhasebe Bilgilerinin Önemi", Mevzuat Dergisi, Yıl 4 ,Sayı: 41, 2001,

AKDOĞAN N., "Türkiye Muhasebe/Finansal Raporlama Standartlarının Uygulanma Süreci: Sorunlar, Çözüm Önerileri", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:80, Mart-Nisan 2007, s.113.

AKDOĞAN, N., "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Türkiye Muhasebe Uygulamalarına Getireceği Değişiklikler ve Vergi İlişkisi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, C.6, S.3, Eylül 2004, s.21.

AĞCA A., "Ülke Muhasebe Sistemlerindeki Farklılıklar ve Bu Farklılıklardan Kaynaklanan Sorunlara Getirilen Çözüm Önerileri", Dumlupınar Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, S.8, Haziran 2003, s.9.

BAŞPINAR A., Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Oluşumuna Genel Bir Bakış, 2008, s.43.

BOSTANCI S., Küreselleşen Muhasebede Standartlaşma ve Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu, Mali Çözüm Dergisi, Sayı:60, Nisan-Mayıs-Haziran 2002, s.18.

BİLGİNOĞLU, F., "Uluslararası Muhasebe", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, 22/1, Nisan1993, s.83.

ÇİFTÇİ Y., "Türkiye'de ve Dünyada Muhasebe Standartlarının Gelişimi ve Uluslararası Uyumlaştırma Çalışmaları", İ.Ü. İşletme Fakültesi Dergisi, C.26, S.2, Kasım 1997, s.186.

ÇİFTÇİ, Y., "Türkiye'de Cumhuriyet Döneminden Bugüne Yapılan Muhasebe Düzenlemeleri", II. Uluslararası İşletme ve Ekonomi Çalıştayı ve I. Muhasebe Tarihi Günleri, 28-29 Haziran 2007, Giresun.

DARMAN, Güler MANİSALI, "Uluslararası Finansal Raporlama Standartlarının Kurumsal Yönetim Üzerinde Etkileri", 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı, 3-5 KASIM 2004, s.3.

KİRACI M., KOSE T., IASC, FASB ve TİMÜDESK'teki Muhasebe Standartları Oluşturma Süreci ve Uyumlaştırma, Eskişehir Osmangazi Üniversitesi Sosyal Bilimler Dergisi, Cilt:3, Sayı:1, Eskişehir 2002, s.68.

Marşap B., "Finansal Bir Varlık Olarak Alacakların Değerlemesi ve Türkiye Muhasebe Standartları Açısından İncelenmesi", Muhasebe Bilim Dünyası Dergisi, MÖDAV, Sayı:3,s.25.

MİSİRLİOĞLU İ., "Kurum Kazancı Üzerinden Hesaplanan Vergilerin Raporlanması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı: 72, Ağustos 2005, s.64.

PEKDEMİR R., Finansal Raporlamada Terminoloji Birliği-Uygulamadan Örnekler, Mali Çözüm Dergisi, İSMMMO Yayını Sayı 72, Eylül 2005, İstanbul s.22,28.

Terzi, Kıymetli, Şen, Bülbül, "UFRS'nin Türkiye'de İlk Uygulaması İçin Açılış Bilançosu Hazırlanması", Mali Çözüm Dergisi, Sayı:81, s.114, Haziran 2007.

TÜRMOB, "Dünya Yeni Finansal Raporlama Standartlarına Hazırlanıyor", Bilanço Dergisi, Sayı:94, Ağustos, 2004, s. 18.

YALKIN Y.K., DEMİR V., DEMİR D., Uluslararası Finansal Raporlama Standartları ve Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının Gelişimi, Mali Çözüm Dergisi, Özel Sayı, 17. World Congress of Accountants, November, 2006, s.293.

ZAİF F., AYANOĞLU Y., Finansal Tabloların Sunuluşu Standardının Getirdikleri ve Ülkemizdeki Uygulamalarla Karşılaştırılması, XXV. Türkiye Muhasebe Eğitimi Sempozyumu, Hacettepe Üniversitesi Yayınları, Nisan 2006, s.34.

ZAİF, F., "Avrupa Birliği Muhasebe Standartlarında Son Gelişmeler", 1. Uluslararası Muhasebe Konferansı: Yakınsama Yolunda, 3-5 Kasım 2004, MÖDAV Yayınları, İstanbul, s.138-139.



## İnternet Kaynakları

[www.kap.gov.tr](http://www.kap.gov.tr)

[www.kgk.gov.tr](http://www.kgk.gov.tr)

[www.esmmmo.org.tr](http://www.esmmmo.org.tr)

DELOITTE TOUCHE TOHMATSU, "Use of IFRSs by Jurisdiction", <http://www.iasplus.com/country/useias.htm>, (Erişim Tarihi: 15.3.2008).

FASB, "Convergence with IASB", [http://www.fasb.org/intl/convergence\\_iasb.shtml](http://www.fasb.org/intl/convergence_iasb.shtml) (Erişim Tarihi: 1.3.2013).

GAAP CONVERGENCE 2002, Survey of National Efforts to Promote and Achieve Convergence with International Financial Reporting Standards, s.10, <http://www.iasplus.com/resource/gaap2002.pdf> (Erişim Tarihi:10.03.2013).

HAZİNE MÜSTEŞARLIĞI, "Sigorta ve Reasürans Şirketleri ile Emeklilik Şirketlerinin Finansal Raporlamaları Hakkında Yönetmelik", <http://www.tsrsb.org.tr/tsrsb/finansalraporlama2.htm> (Erişim Tarihi: 16.3.2013)

IOSCO, "A Resolution on IASC Standards", <http://www.iosco.org/library/resolutions/pdf/IOSCORES19.pdf> (Erişim Tarihi: 5.3.2013).

İBİŞ, C., AKARÇAY, A., "IOSCO Deklarasyonu ve Menkul Kıymet Borsalarında IAS'ın Uygulanması Süreci", 6. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, Nisan 2003, <http://archive.ismmmo.org.tr/docs/sempozyum/06Sempozyum/4Oturum/Cemallbis.pdf>, (Erişim Tarihi:20.2.2008).

<http://www.muhasabetr.com/yazarlarimiz/aliosmaneflatun/001>, (04.03.2013).

"Sermaye Piyasasında Finansal Raporlamaya İlişkin Esaslar Tebliği Taslağı", <http://www.spk.gov.tr>, (Erişim Tarihi: 11.3.2013).

TALU, H., "Muhasebe Mesleğinin Para ve Sermaye Piyasalarındaki Yeri ve Önemi", 5. Muhasebe Denetimi Sempozyumu, 2-6 Mayıs 2001,

<http://archive.ismmmo.org.tr/docs/Sempozyum/05.SEMPOZYUM/16-HULYA-TALU.doc> (Erişim Tarihi:12.03.2008).

### **Kanunlar, Yönetmelikler, Tebliğler**

Bankalar ve Benzeri Finansal Kuruluşların Finansal Tablolarında Yapılacak Açıklamalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 30) Hakkında Tebliğ, Sıra No:29, 25.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26119.

Bilanço Tarihinden Sonraki Olaylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 10) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 6, 20.10.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:25972.

Borçlanma Maliyetlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 23)Hakkında Tebliğ, Sıra No:9, 09.11.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:25988.

Bölgümlere Göre Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 14) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 24, 03.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26097.

Çalışanlara Sağlanan Faydalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 19) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 33, 30.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26124.

Devlet Teşviklerinin Muhasebeleştirilmesi ve Devlet Yardımlarının Açıklanması (TMS 20) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 8, 01.11.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:25983.

Emeklilik Fayda Planlarında Muhasebeleştirme ve Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 26) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 23, 01.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26095.

Faaliyet Bölümlerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 8) Hakkında Tebliğ, Sıra No:45, 15.07.2007 tarihli Resmi Gazete Sayı:26583.

Finansal Araçlar: Açıklamalara İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 7)Hakkında Tebliğ Sıra No: 42, 30.01.2007 tarihli Resmi Gazete Sayı:26419.

Finansal Araçlar: Muhasebeleştirme ve Ölçmeye İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 39) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 41, 03.11.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26335.

Finansal Araçlar: Sunuma İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 32) Hakkında Tebliğ, Sıra No:40, 28.10.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26330.

Finansal Tabloların Hazırlanma ve Sunulma Esaslarına İlişkin Kavramsal Çerçeve Hakkında Tebliğ, Sıra No: 1, 16.01.2005 tarih – 25702 sayılı Resmi Gazete.

Finansal Tabloların Sunuluşuna İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı(TMS 1)Hakkında Tebliğ, Sıra No: 2, 16.01.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:25702.

Gelir Vergilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 12) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 31, 28.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26122.

Hasıllata İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 18) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 10, 09.12.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:26018.

Hisse Başına Kazanca İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 33) Hakkında Tebliğ, Sıra No:32, 28.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26122.

Hisse Bazlı Ödemelere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 36, 31.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26125.

İlişkili Taraf Açıklamalarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı(TMS 24) Hakkında Tebliğ, Sıra No:17, 31.12.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:26040.

İnşaat Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 11) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 7, 26.10.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:25978.

İş Ortaklıklarındaki Paylara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 31) Hakkında Tebliğ, Sıra No:14, 31.12.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:26040.

İşletme Birleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 3) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 35, 31.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26125.

İştiraklerdeki Yatırımlara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 28)Hakkında Tebliğ, Sıra No:12, 27.12.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:26036.

Karşılıklar, Koşullu Borçlar ve Koşullu Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 37) Hakkında Tebliğ, Sıra No:20, 15.02.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26081.

Kiralama İşlemlerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 17) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 21, 24.02.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26090.

Konsolide ve Bireysel Finansal Tablolara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 27) Hakkında Tebliğ, Sıra No:11, 17.12.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:26026.

Kur Değişiminin Etkilerine İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 21) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 13, 31.12.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:26040.

Maddi Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 16) Hakkında Tebliğ, Sıra No:15, 31.12.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:26040.

Maddi Olmayan Duran Varlıklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 38) Hakkında Tebliğ, Sıra No:26, 17.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26111.

Maden Kaynaklarının Araştırılması ve Değerlendirilmesine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 6) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 18, 31.01.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26066.

Muhasebe Politikaları, Muhasebe Tahminlerinde Değişiklikler ve Hatalara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 8) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 5, 20.10.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:25972.

Muhasebe Sistemi Uygulama Genel Tebliği (MSUGT), Sıra No:1, 26.12.1992 tarihli Resmi Gazete Sayı: 21447.

Nakit Akış Tablolarına İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı(TMS 7) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 4, 18.01.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:25704.

Satış Amaçlı Elde Tutulan Duran Varlıklar ve Durdurulan Faaliyetlere İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 5) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 25, 16.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26110.

Sigorta Sözleşmelerine İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 4) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 30, 25.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26119.

Stoklara İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 2) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 3, 15.01.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:25701.

Tarımsal Faaliyetlere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 41) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 22, 24.02.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26090.

Türkiye Finansal Raporlama Standartlarının İlk Uygulamasına İlişkin Türkiye Finansal Raporlama Standardı (TFRS 1) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 34, 31.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26125.

Varlıklarda Değer Düşüklüğüne İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 36) Hakkında Tebliğ, Sıra No:28, 18.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26112.

Yatırım Amaçlı Gayrimenkullere İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 40) Hakkında Tebliğ, Sıra No: 27, 17.03.2006 tarihli Resmi Gazete Sayı:26111.

Yüksek Enflasyonlu Ekonomilerde Finansal Raporlamaya İlişkin Türkiye Muhasebe Standardı (TMS 29) Hakkında Tebliğ, Sıra No:16, 31.12.2005 tarihli Resmi Gazete Sayı:26040.

#### Raporlar

TC Sanayi ve Ticaret Bakanlığı KOSGEB, Bölgesel Kalkınma Araştırma Raporu Antalya Alt Bölgesi (Antalya, Isparta, Burdur), Ankara, Ocak 2006.

TMSK, Türkiye Muhasebe Standartları Kurulu 2005 Yılı Faaliyet Raporu, Ankara, 2005.